



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11516.006348/2009-63
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.605 – 1ª Turma
Sessão de 15 de março de 2017
Matéria RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E IR/FONTE SOBRE PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA
Recorrente MKJ IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA. (Responsáveis Tributários: MÁRIO KENJI IRIÊ e ELISEU MACHADO DE LIMA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE.

Nos exatos termos do Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55, de 2009, “a responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador”. Ainda, “para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social.” Se é perfeitamente possível promover a execução fiscal conjuntamente contra a pessoa jurídica e seus administradores, por óbvio que também é perfeitamente possível realizar o lançamento contra a pessoa jurídica (contribuinte) e contra os seus administradores (responsáveis tributários).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2004, 2005

LANÇAMENTO REFLEXO DO IRPJ. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA.

Procedente o lançamento que exige imposto de renda na fonte na situação em que o contribuinte, devidamente intimado, não logrou identificar os beneficiários de pagamentos e, cumulativamente, comprovar a operação correspondente e/ou sua causa. Não há qualquer incompatibilidade intrínseca entre o regime do lucro real e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa. As bases jurídicas para a

incidência do IRPJ/Lucro Real e do IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa são completamente distintas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em: (i) negar provimento ao recurso em relação à responsabilidade tributária, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento e, (ii) negar provimento ao recurso em relação à exigência do IR/Fonte sobre pagamentos sem causa quando já houve a glosa dos custos/despesas, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, que lhe deram provimento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro suplente Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, o qual solicitou apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente) e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo sujeito passivo Mário Kenji Iriê, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias: (1) responsabilidade pessoal e exclusiva do administrador - art. 135 do CTN; (2) impossibilidade da exigência do IR/Fonte sobre pagamentos sem causa quando já houve a glosa dos custos/despesas; (3) impossibilidade de apuração do custo das mercadorias vendidas e conseqüente obrigatoriedade de lançamento pela sistemática do lucro arbitrado; (4) iliquidez dos autos de infração relativos ao PIS e à COFINS; e (5) decadência.

O exame de admissibilidade do recurso especial foi feito pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que só admitiu o recurso em relação à primeira e segunda divergências acima mencionadas, que tratam, respectivamente, da questão da imputação de responsabilidade tributária e da exigência do IR/Fonte sobre pagamentos sem causa quando já houve a glosa dos custos/despesas.

Houve negativa de seguimento do recurso em relação às demais divergências suscitadas, o que foi confirmado por despacho de reexame de admissibilidade exarado pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo, nos termos do art. 71 do Anexo II do RICARF.

É oportuno registrar que a própria contribuinte, ou seja, a pessoa jurídica MKJ Importação e Comércio Ltda. também apresentou recurso especial de divergência, e que a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF negou seguimento a esse recurso, decisão que também foi confirmada por despacho de reexame de admissibilidade exarado pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo, nos termos do art. 71 do Anexo II do RICARF.

No recurso especial, o recorrente Mário Kenji Iriê insurge-se contra o Acórdão nº 1301-001.079, de 06/11/2012, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, decidiu, entre outras questões, manter o vínculo de responsabilidade tributária e também a incidência do IR/Fonte sobre pagamentos sem causa quando já houve a glosa dos custos/despesas.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. MONTANTE A PAGAR. DETERMINAÇÃO. REVISÃO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. PROCEDÊNCIA.

Não é merecedora de reparo a decisão que, constatando que a autoridade fiscal deixou de considerar valores que deveriam integrar a determinação dos montantes a pagar das exações lançadas, promove a revisão dos cálculos, indicando, adequadamente, a fonte da qual os dados foram extraídos e a metodologia empregada.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CIÊNCIA. VALIDADE.

É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário (SÚMULA CARF Nº 9).

IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA. INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. INOCORRÊNCIA.

Na ausência de impugnação, descabe falar em fase litigiosa do procedimento. Revela-se plenamente válida a ciência da intimação para pagar ou impugnar a exigência formalizada, efetivada por meio de EDITAL, quando a intimação por via postal mostrar-se improfícua.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PROCEDÊNCIA.

Se as provas carreadas aos autos deixam fora de dúvida que a gestão da empresa era exercida, de fato, por pessoa não integrante do seu quadro societário, tendo ela influência direta nos fatos que redundaram em evasão

fiscal, tal pessoa deve ser mantida no pólo passivo das obrigações tributárias correspondentes, vez que presente hipótese legal autorizadora. Nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultante de atos praticados com infração de lei.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE.

Nos exatos termos do Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55, de 2009, “a responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador”. Ainda, “para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social.”

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Nos casos de pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiários não identificados, bem como naqueles efetuados ou entregues a terceiros ou sócios em que não for comprovada a operação ou a sua causa, os valores correspondentes se submetem à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento.

INCONSTITUCIONALIDADES.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (súmula CARF nº 2).

MULTA QUALIFICADA.

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

DECADÊNCIA.

Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a teor do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, a regra de decadência ali prevista não opera. Nesse caso, a melhor exegese é aquela que direciona para aplicação da regra geral estampada no art. 173, I, do mesmo diploma legal (Código Tributário Nacional). A expressão EXERCÍCIO a que alude o referido comando legal só pode ser concebido como o ano posterior ao correspondente ao da concretização das hipóteses de incidência, pois, em conformidade com a lei (art. 175 da Lei nº 6.404, de 1976), o exercício social tem duração de um ano.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. IMPOSTO DE RENDA TRIBUTADO EXCLUSIVAMENTE NA FONTE.

A aplicação do disposto no art. 61 da Lei nº. 8.981/95 (art. 674 do RIR/99) decorre, sempre, de procedimentos investigatórios levados a efeito pela Administração Tributária, não sendo razoável supor que o contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%, reajustando a respectiva base de cálculo. A incidência em referência sustenta-se na presunção (da lei) de que os pagamentos foram utilizados em operação, passível de tributação, em que, em virtude do desconhecimento do beneficiário ou da sua natureza, desloca-se a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente para quem efetuou o pagamento. No caso, a constituição do crédito tributário correspondente só pode ser efetivada com base no art. 149, I, do Código Tributário Nacional, sendo a decadência do direito de se promover tal procedimento disciplinada pelo disposto no art. 173 do mesmo diploma.

REGIME DE TRIBUTAÇÃO. ARBITRAMENTO. IMPROCEDÊNCIA.

Independentemente do montante glosado, a desconsideração de custos lastreados em notas fiscais inidôneas não dá causa ao arbitramento do lucro, vez que a adoção da referida sistemática devolve ao contribuinte o direito de deduzir parcela desses mesmos dispêndios, o que, à luz da moralidade e da legalidade, não é aceitável.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. LANÇAMENTO. REVISÃO.

Identificadas incorreções na determinação das exações devidas, há de se promover a devida revisão dos lançamentos tributários, de modo a tornar líquidas e certas as exigências tributárias. No caso, descabe falar em mudança de critério jurídico ou constituição de crédito por autoridade incompetente.

JUROS SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento: a) quanto à responsabilidade tributária do Sr. Mário Kenji Iriê, negar provimento ao RECURSO VOLUNTÁRIO, por maioria; vencido o Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier; b) quanto à incidência do Imposto sobre a Renda na Fonte, negar provimento ao RECURSO VOLUNTÁRIO, pelo voto de qualidade; vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier; c) quanto ao regime de tributação adotado pela autoridade fiscal para o ano-calendário de 2004, negar provimento ao RECURSO VOLUNTÁRIO, por maioria; vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, e Carlos Augusto de Andrade Jenier; d) quanto aos juros de mora sobre a multa de ofício, negar provimento ao RECURSO VOLUNTÁRIO, por maioria; vencidos os Conselheiros Plínio Rodrigues Lima e Wilson Fernandes Guimarães, que entenderam pela aplicação do percentual de juros de mora de 1%; e) quanto às demais matérias suscitadas, negar provimento ao RECURSO VOLUNTÁRIO, por

unanimidade; e f) negar provimento, por unanimidade, ao RECURSO DE OFÍCIO, nos termos do voto do Relator.

Quanto às matérias admitidas do recurso especial apresentado pelo responsável tributário Mário Kenji Iriê (imputação de responsabilidade tributária e exigência do IR/Fonte sobre pagamentos sem causa quando já houve a glosa dos custos/despesas), o recorrente desenvolve os argumentos apresentados a seguir:

RESPONSABILIDADE PESSOAL E EXCLUSIVA DO ADMINISTRADOR - ART. 135 DO CTN

- no Auto de Infração lavrado contra a MKJ, foi arrolado como sujeito passivo solidário o Sr. Elizeu Machado de Lima, então administrador da MKJ, responsável pelos atos imputados à empresa, uma vez que agiu em infração à lei e com excesso de poderes que lhes foram conferidos de acordo com o contrato social. No entanto, o ora Recorrente também figurou no polo passivo, como sujeito passivo solidário do referido Auto de Infração, nos termos do art. 135 do CTN, por ter-lhe sido atribuída a condição de suposto "administrador de fato da empresa";

- restou demonstrado, todavia, tanto na Impugnação quanto no Recurso Voluntário, que o Recorrente não era o administrador da MKJ à época dos fatos e, por consequência, não praticou quaisquer das condutas que ensejaram a lavratura do Auto de Infração. Diante disso, o Recorrente argumentou no sentido de que não poderia ser responsabilizado pelo crédito tributário exigido no Auto de Infração, vez que foram lavrados em razão de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos pelo então administrador da MKJ, fato que, de acordo com o art. 135, inciso III, do CTN atribui a este responsabilidade pessoal e exclusiva;

- apesar disso, foi-lhe atribuída, conforme o v. Acórdão guerreado, responsabilidade pessoal e solidária com a empresa e com o então administrador, nos termos do art. 135 do CTN;

- restou assentado, no v. Acórdão que, apesar de a letra da lei constar "pessoalmente responsáveis", a responsabilidade não seria exclusiva, fundamentando-se, para tanto, no Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55, de 2009;

- ao assim decidir, todavia, o v. acórdão recorrido divergiu do quanto já decidido pelo E. CARF no Acórdão nº 1101-000.754:

SÓCIO ADMINISTRADOR. ARTIGO 135, III, DO CTN. RESPONSABILIDADE PESSOAL E EXCLUSIVA.

A responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, é pessoal e exclusiva do sócio administrador que age em exacerbação de poderes ou em contrariedade à lei ou aos atos constitutivos. Descabe o Fisco pugnar pela solidariedade deste com a pessoa jurídica, arrimado no dispositivo legal citado, mormente quando inexistir demonstração cabal de circunstância autorizativa dessa responsabilização, inconfundível com a mera apuração de omissão de receitas.

- verifica-se do paradigma acima que, diversamente do que decidido pelo v. acórdão recorrido, a responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, é pessoal e

exclusiva do sócio ou do administrador que age em exacerbação de poderes ou em contrariedade à lei ou aos atos constitutivos, e jamais solidária;

- a atribuição de responsabilidade por aplicação do artigo 135 do CTN decorre da prática de atos abusivos ou com infringência de lei, contrato social ou estatutos que tenham desencadeado uma relação jurídica obrigacional *stricto sensu* entre Fisco e terceiros, que praticaram estes atos;

- como se depreende do voto condutor do acórdão paradigma acima citado, o artigo 135 dispõe sobre uma obrigação tributária decorrente da prática de fato ilícito doloso por parte do administrador, disciplinando a hipótese de substituição da responsabilidade tributária, nos termos do acórdão paradigma;

- ao realizar conduta ilícita, o administrador passa a integrar o pólo passivo de relação sancionatória, oportunidade na qual exclusivamente os seus bens responderão pela prestação punitiva administrativo-fiscal que lhes compete. A responsabilidade nessas hipóteses é, portanto, pessoal e exclusiva, e não solidária;

- depreende-se, assim, que o terceiro que age com dolo, contrariando a lei, o mandato, o contrato social ou o estatuto, dos quais decorrem os seus deveres, torna-se, no lugar do próprio contribuinte, o único responsável pelos tributos decorrentes da infração praticada;

- além do citado paradigma, o CARF vem, de longa data, decidindo reiteradamente acerca da responsabilidade pessoal e exclusiva dos agentes que praticaram atos com infração à lei, contrato social ou estatutos (ementas transcritas);

- do mesmo modo, os tribunais pátrios também já se manifestaram reiteradamente quanto à responsabilidade pessoal e exclusiva dos agentes nessas hipóteses, conforme se depreende de acórdãos do TRF da 2ª Região e do E. STJ (ementas transcritas);

- evidente, portanto, que o artigo 135 do CTN só é aplicável às hipóteses de responsabilidade pessoal do agente, ou seja, quando a Fiscalização verifica que ele agiu com o dolo específico de fraudar o surgimento de obrigação tributária, devendo, conseqüentemente, imputar-lhe responsabilidade pessoal, i.e., exclusiva;

- é de se ressaltar, que, no presente caso, os D. Julgadores *a quo* entenderam que o artigo 135, inciso III, do CTN, prevê hipótese de responsabilidade solidária, fundamentando tal entendimento no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, que dispõe sobre "a natureza da responsabilidade tributária dos administradores - sócios ou não - das sociedades limitadas e das sociedades anônimas, derivadas da aplicação do art. 135, III, do Código Tributário Nacional";

- necessário ressaltar que a finalidade do referido Parecer consiste na correta atribuição de responsabilidade em casos de "dissolução irregular" de sociedades, com o objetivo de dilapidar o patrimônio da empresa, para tentar salvar ao máximo os bens da execução fiscal. Ocorre que não se trata do caso em tela. Assim, a solidariedade entre o então administrador, o Recorrente e a MKJ não se sustenta;

- desse modo, a aplicação do Parecer citado pelo v. Acórdão recorrido ao presente caso deve ser afastada, devendo ser excluídos do polo passivo tanto o Recorrente

quanto a MKJ. Isto é, a responsabilidade é pessoal e exclusiva do Sr. Elizeu Machado de Lima, que era o administrador da empresa na época;

- além disso, o suposto poder de mando do Recorrente - alegado por ocasião da autuação e reconhecido pelo v. Acórdão guerreado - não foi provado uma única vez. Não existe uma carta, um e-mail, um depoimento que seja, no mínimo, um indício de que o Recorrente era o "administrador de fato" da MKJ. A única exceção é o depoimento do Sr. Elizeu, que obviamente deve ser analisado com muita cautela por este ter interesse em se esquivar da responsabilidade pessoal e exclusiva que tem em relação aos créditos tributários exigidos nos presentes autos;

- deveras, como acima referido, não há qualquer indício de que o Recorrente tenha participado dos fatos objeto do Auto de Infração, sendo que sua inclusão no polo passivo ocorreu com base em indícios duvidosos e em meras suspeitas. Por sua vez, a atuação do Sr. Elizeu Machado de Lima, como administrador da MKJ à época dos fatos, restou fartamente comprovada nos autos;

- portanto, além de não ter qualquer interesse jurídico na ocorrência do fato gerador, o Recorrente não pode ser considerado responsável solidário com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN, pois não era administrador de direito e, muito menos, de fato da MKJ;

- diante disso, com base na divergência jurisprudencial demonstrada, deve ser o v. Acórdão reformado, para excluir o Recorrente do polo passivo deste processo administrativo, já que a responsabilidade é pessoal e exclusiva do então administrador, único responsável pelos atos por si cometidos em infração à lei e ao contrato social;

IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA DO IR/FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA QUANDO JÁ HOUE A GLOSA DOS CUSTOS/DESPESAS

- em razão da contabilização de supostas notas fiscais inidôneas, a Fiscalização glosou os custos incorridos pela MKJ concernentes às referidas notas fiscais. Além disso, sobre os supostos pagamentos das mencionadas operações foi-lhe aplicada a exigência do IR/Fonte, à alíquota de 35%, com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/95;

- o Recorrente se insurgiu contra a concomitância das imposições, uma vez que há duplicidade de penalização sobre o mesmo fato. No entanto, o v. Acórdão recorrido assim não entendeu, afirmando que "as infrações são de naturezas absolutamente distintas, motivo pelo qual geram consequências tributárias da mesma forma distintas" (p. 37, fl. 14424);

- porém, ao decidir desta forma o v. Acórdão recorrido divergiu de julgados em que o CARF entendeu que a exigência do citado IR/Fonte somente persiste caso a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, a exemplo da glosa de custos:

Acórdão nº 9202-00.686 (doc. 04)

Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte - IRFonte

IRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº8.981, DE 1995 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LIQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE.

A aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Precedente da CSRF. Acórdão nº CSRF/04-01 094. Jul. 03/11/2008 Rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro creditado em conta bancária da empresa no dia 18/02/97. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar, com juros, o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores.

- como se pode depreender do acórdão paradigma acima citado, o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 não pode ser aplicado se os fatos que lhe são subjacentes também foram objeto de redução do lucro líquido da empresa, para fins de apuração do Lucro Real, por meio de glosa de custos ou despesas. Ressalta-se que o citado acórdão paradigma da CSRF faz referência à utilização de "notas frias", similar à acusação constante dos presentes autos;

- pode-se, também, citar como paradigma o Acórdão nº 104-22.249 (doc. 05), que restou ementado como segue:

"IRRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61, DA LEI Nº. 8.981, DE 1995 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LIQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE - A aplicação do art. 61, está preservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de IRPJ pelo lucro real."

- o I. Conselheiro Relator, ao longo do voto, enfatiza a impossibilidade de aplicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 ao mesmo tempo em que a operação que lhe deu causa serviu para reduzir o lucro líquido. Confira-se:

"Em sendo assim, a aplicação do art. 61, está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, o que é mais importante, desde que o mesmo fato/valor que servir de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real. (...) Desse ensaio, dentre outras

verdades, podemos extrair que é absolutamente vedada ao fisco a possibilidade de escolha, ou seja, se cabível a tributação pelo IRPJ por redução do lucro líquido, não pode a autoridade lançadora simplesmente abandonar essa tributação para eleger a mais gravosa contida no art. 61, em comento e, muito menos e pelos mesmos motivos, lançar as duas exações. Isto porque e, por óbvio, a Lei nº 8981/95 não revogou as normas que regem a tributação pelo lucro real."

- o I. Conselheiro Relator, aprofundando suas análises, se debruça sobre a evolução legislativa que culminou com a publicação do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 e traça as situações em que referido dispositivo pode ser aplicado. Veja-se:

"Continuando e apenas para registro, seria o caso de investigar, então, quais seriam as hipóteses contempladas pela tributação de Fonte, com base de cálculo reajustada, nos exatos termos do art. 61, da Lei nº 8.981/95 que, a meu juízo em análise breve e preliminar, seriam as seguintes:

1. Qualquer pagamento (a sócio, sem causa e/ou a beneficiário não identificado), quando a Pessoa Jurídica estiver em fase pré operacional, isto pela impossibilidade de tributação do IRPJ.

2. Pagamentos a sócio sem causa, pagamentos a beneficiários outros não identificados e/ou sem causa que não caracterizem custo ou despesa, tais como aqueles representativos de aquisição de algum ativo (ex. compra de veículo), sempre ausente a hipótese de redução do lucro líquido, que é própria da tributação pelo lucro real.

3. Qualquer pagamento nos casos em que a tributação eleita pela Pessoa Jurídica tenha como base o Lucro Presumido, Arbitrado ou Simples, com a ressalva de que, neste último tópico, me reservo o direito de aprofundar e rever a matéria."

- depreende-se que o caso em tela não se amolda em quaisquer das hipóteses para a aplicação do dispositivo analisado. De fato, as notas fiscais consideradas inidôneas ensejaram a glosa dos custos da empresa autuada e, concomitantemente, respectivos pagamentos deram causa à incidência do IR/Fonte em razão de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado;

- além disso, desconsiderar as deduções efetuadas na apuração de IRPJ e CSLL, que se encontram devidamente documentadas e contabilizadas, a fim de se recompor a base de cálculo desses tributos, e, ao mesmo tempo, considerar sem causa os pagamentos que deram suporte a essas deduções, para fins de IR/Fonte, seria, além de tributar duas vezes o contribuinte, impor-lhe tributação mais onerosa que a estabelecida na legislação do Lucro Real. Trata-se de clara afronta ao art. 112 do CTN;

- a jurisprudência desse Egrégio CARF não deixa dúvidas: optar por tributação mais gravosa ao contribuinte (IR/Fonte sobre pagamentos sem causa), ou tributá-lo duas vezes sobre a mesma base (glosa para fins de IRPJ/CSLL e pagamentos sem causa para fins de IR/Fonte), é procedimento que não encontra guarida na legislação tributária;

- no presente caso, a Fiscalização considerou inidôneos os documentos emitidos por empresas fornecedoras da MKJ e glosou todos os custos que tinham por base

esses documentos, considerando, ao mesmo tempo, como sem causa os pagamentos feitos às tais empresas, pois, supostamente, as mercadorias por elas vendidas jamais teriam circulado;

- o v. Acórdão recorrido reputou válido tal procedimento, sob o falacioso argumento de que o lançamento de IRPJ teria como base de cálculo as compras (custos glosados), e o IR/Fonte, os pagamentos;

- ora, esse raciocínio corrobora que as duas imposições (IRPJ e IR/Fonte) foram efetuadas sobre a mesma manifestação econômica, afinal as compras (custos glosados) foram quitadas por meio dos exatos mesmos pagamentos sem causa que motivaram o lançamento do IR/Fonte. Prova disso é que os custos glosados e os pagamentos reputados sem causa têm exatamente os mesmo valores. Trata-se, portanto, de argumento notoriamente infundado, já que tenta tratar como se fossem duas bases de cálculo distintas os dois aspectos intrínsecos e logicamente inseparáveis de uma única operação;

- resta claro o *bis in idem* das exações, fato que o próprio CARF já rechaçou, como se pode constatar pelos Acórdãos paradigmas acima citados, demonstrando-se, cabalmente, a divergência com o v. Acórdão ora recorrido, que merece ser reformado;

- entretanto, na remota hipótese de que essa E. Câmara não entenda dessa forma, o que se aduz somente para argumentar, deve-se levar em conta que, para que possa haver a incidência do IR/Fonte em razão de pagamento sem causa ou para beneficiário não identificado, deve restar provado, nos autos do processo, a efetiva realização do pagamento. Contudo, contrariamente ao que consta do v. Acórdão recorrido (pp. 36 e 37), não há a prova do efetivo pagamento;

- e não há necessidade de se efetuar reanálise de quaisquer elementos de prova: no Termo de Verificação Fiscal ("TVF"), a própria Fiscalização coloca em dúvida a existência dos pagamentos aos fornecedores reputados inidôneos, tratando a ocorrência dos pagamentos como mera hipótese, a exemplo dos seguintes excertos:

Página 9 do TVF

"2 - Os pagamentos destas notas fiscais **teriam sido feitos** exclusivamente por Caixa, mediante duplicata. A maior parte das duplicatas não apresenta a data de pagamento e o valor efetivamente pago; (...)

8 - (...) Cotejando os registros contábeis com as duplicatas, verificamos que os pagamentos **teriam sido efetuados** com grandes atrasos em relação aos vencimentos." (grifos do Recorrente)

Página 11 do TVF

"11 - (...)

a. No caso da U-sion, a MKJ não adquiriu mercadorias deste fornecedor em 2005. Durante o ano de 2005, teria havido apenas pagamentos à U-sion. E quase todos esses pagamentos **teriam sido feitos por Caixa**;

b. No caso da Green Way, a MKJ **teria efetuado pagamentos** ao longo de todo o ano de 2005 e só teria voltado a comprar mercadorias em

dezembro de 2005 (com as mesmas características atípicas das compras de dezembro de 2004);

c. No caso da Blue River, cujas compras teriam ocorrido em 2003, a MKJ não teria adquirido mais nenhuma mercadoria em 2005 e **teria feito todos os pagamentos por Caixa;**

d. No caso da Central Ind e Com Têxtil, a MKJ **teria efetuado pagamentos** ao longo de todo o ano de 2005 e só teria voltado a comprar mercadorias em 28 de dezembro de 2005 (com as mesmas características atípicas das compras de dezembro de 2004)." (grifos do Recorrente)

Páginas 20 e 21 do TVF

"(...) Neste novo depoimento, o antigo administrador da empresa afirmou (doc. fls. 206 a 207):

(...)

Que 100% dos pagamentos da MKJ eram feitos por bancos, que pagamentos por Caixa eram irregulares e que nunca viu fornecedor vir receber pagamento em dinheiro na empresa (grifamos)" (grifos conforme original)

Páginas 48 e 49 do TVF

"Resumidamente, as compras realizadas de Green Way, BlueRiver, Central e U-sion não foram comprovadas, **pois tais operações não ocorreram de fato.**

Todavia, a MKJ registrou na contabilidade nos anos fiscalizados dezenas de milhares de reais **em supostos pagamentos a estes fornecedores**, em valores expressivos. Os pagamentos foram feitos quase exclusivamente por Caixa, **sem nenhum outro comprovante a não ser os documentos inidôneos.**" (grifos do Recorrente)

- e assim arremata a Fiscalização:

"É de se considerar que, por definição, a conta Caixa representa os recursos efetivamente disponíveis em moeda corrente na empresa para fazer face às pequenas despesas do dia a dia. Caso estes pagamentos houvessem sido efetivamente feitos por Caixa (que fica em Florianópolis, onde se concentra a atividade mercantil), a cada pagamento um representante do fornecedor teria de deslocar-se de São Paulo para Santa Catarina para receber dezenas de milhares de reais em notas e moedas. Se o pagamento ocorresse em São Paulo, um representante da MKJ teria de ir até lá. Além disso, os pagamentos da U-sion e da Blue River teriam acontecido após a extinção destas empresas. Este procedimento não seria nada prático e usual, dada a falta de segurança física envolvida. Certamente estes procedimentos de pagamento seriam lembrados por todos os envolvidos.

Por que ninguém se lembra de nada acerca destes pagamentos?

Simplesmente porque esses pagamentos não ocorreram!" (Pp. 21 e 22 do TVF; grifos do Recorrente e no original)

- como se nota dos trechos acima, a própria Fiscalização coloca em xeque, a todo momento, a ocorrência dos pagamentos relativos às notas fiscais inidôneas, e conclui, expressamente, que não ocorreram de fato;

- diante disso, pode-se constatar que a hipótese de incidência do IR/Fonte sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado não se aperfeiçoou. De fato, para haver a referida incidência, há um pressuposto inafastável e anterior até mesmo à verificação da existência de causa para o pagamento ou da identificação de seu beneficiário. Tal pressuposto é a própria ocorrência do pagamento, cuja efetividade deve ser comprovada pela Autoridade Fiscal por meio de documentação hábil, não podendo, em hipótese alguma, ser presumida;

- tal entendimento advém da orientação recentemente emanada pela Cosit, que, por meio da Solução de Consulta Interna nº 11, de 08.5.2013 (doc. 06), fixou o entendimento de que, quando houver glosa pelo Fisco de custo ou despesa baseada em nota fiscal inidônea - que gera exigência imediata do IRPJ -, somente se pode exigir o IR/Fonte nos casos em que houver comprovação, pela autoridade fiscal, do efetivo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado;

- com efeito, analisando o questionamento efetuado pela Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial - Cocaj, a Cosit decidiu que, nos termos do art. 61, caput e § 1º, da Lei nº 8.981/9512 (dispositivo reproduzido no art. 674 do RIR), que instituiu a tributação exclusiva na fonte sobre rendimentos pagos a beneficiários não identificados ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, o fato gerador que dá substrato à exigência do IR/Fonte sobre o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado é considerado ocorrido na data do pagamento. Logo, segundo a Cosit, para que se faça regular a exigência de IR/Fonte sob tal fundamento, deve haver, como pressuposto, a existência concreta de um pagamento;

- assim, a Consulta Interna foi solucionada no sentido de que a aplicação do citado art. 61 da Lei nº 8.981/95 está reservada para as situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado;

- o próprio CARF já vinha adotando o posicionamento contido na Consulta Interna aqui mencionada, conforme se verifica pelo Acórdão nº 1301-000.468 (doc. 07) e pelo Acórdão nº 2202-002.221 (doc. 08), que se oferecem como paradigmas. Confira-se:

Acórdão nº 1301-000.468

Ementa:

"PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PAGAMENTO SEM CAUSA. DESCARACTERIZAÇÃO. Ausente a prova da conduta exigida na norma (pagamento), cancela-se o lançamento."

Voto:

"Enfim, a efetuação do pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995. No caso, considero que não restou comprovada, nos autos, a entrega de recursos a terceiros, ou seja, não há prova da saída de recursos da pessoa jurídica, pelo que o lançamento deve ser cancelado."

(grifos do Recorrente)

Acórdão nº 2202-002.221

Ementa:

"PAGAMENTO. CARACTERIZAÇÃO DO ATO. ÔNUS DA PROVA. **A caracterização pela fiscalização, mediante provas, de que ocorreu pagamento é pressuposto material para o lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte** incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, de que trata o caput do art. 61 da Lei 8.981/95."

Voto:

"A dúvida que existia nos autos é se os valores que foram lançados na contabilidade como despesa de Incentivos Desempenho teriam sido pagos ou não. **A caracterização pela fiscalização, mediante provas, de que ocorreu pagamento é pressuposto material para o lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, tal como prescreve o caput do art. 61 da Lei 8.981/95. (...) Tendo em vista que não ficou demonstrado nos autos**, particularmente a partir da informação fiscal as fls. 851 e 856, que ocorreu o pagamento a beneficiários não identificados, **não há como prosperar o lançamento.**"

(grifos do Recorrente)

- nesse último acórdão, discutiu-se se determinada verba lançada na contabilidade do contribuinte como despesa havia sido paga ou não. O contribuinte logrou êxito em demonstrar que referidos valores tratavam-se, na verdade, de provisão de despesas, contabilizadas em razão da obediência ao regime de competência, sem o respectivo desembolso. Diante disso, em razão de a "fiscalização não ter comprovado o efetivo pagamento, cancelou-se o Auto de Infração;

- é exatamente esta a situação dos presentes autos. No entanto, de forma diametralmente oposta, decidiu o V. Acórdão recorrido pela manutenção da imposição do IR/Fonte, sem a necessária demonstração da ocorrência dos pagamentos;

- diante disso, seja porque não pode haver incidência do IR/Fonte aqui tratado de modo concomitante à glosa dos custos (em virtude de notas fiscais inidôneas), seja por não restar cabalmente comprovado o efetivo pagamento das operações, o v. Acórdão deve ser reformado, para cancelar a exigência do IR/Fonte lançado com base no o art. 61 da Lei nº 8.981/95, em consonância com os acórdãos divergentes proferidos por esse E. Conselho em caso análogos.

Como já mencionado, quando **do exame de admissibilidade do recurso especial** apresentado pelo sujeito passivo Mário Kenji Iriê (na condição de responsável tributário), a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF deu seguimento parcial ao recurso, reconhecendo a existência de divergência em relação à imputação de responsabilidade tributária e à exigência do IR/Fonte sobre pagamentos sem causa, quando já houve a glosa dos custos/despesas, nos seguintes termos:

[...]

RESPONSABILIDADE PESSOAL E EXCLUSIVA DO ADMINISTRADOR -
ART. 135 DO CTN

[...]

Penso que, no caso, o dissídio jurisprudencial restou demonstrado, eis que o acórdão recorrido, rejeitando argumentos trazidos em sede de recurso voluntário, sustenta que a responsabilidade tributária a que faz referência o art. 135 do CTN é de natureza solidária, enquanto o paradigma colacionado aos autos, de forma contrária, assevera que ela é exclusiva.

IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA DO IRFON SOBRE PAGAMENTOS
SEM CAUSA QUANDO JÁ HOUE A GLOSA DOS CUSTOS/DESPESAS

Quanto à matéria em destaque, assinala o acórdão recorrido:

[...]

Os acórdãos paradigmas trazidos ao processo (9202-00.686 e 104-22.249), na parte que interessa ao presente exame, foram assim ementados:

[...]

No acórdão nº 9202-00686, o voto condutor correspondente assinala:

[...]

Constato, pois, que embora a questão enfrentada pelo acórdão paradigma não seja exatamente a retratada nos presentes autos, vez que ali a concomitância de exigências estava representada pela imputação de omissão de receitas e de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, a análise empreendida por meio do referido acórdão foi feita de forma mais ampla, alcançando de forma clara a enfrentada pelo acórdão recorrido, mas com ele colidindo em sua conclusão.

A meu ver, o dissídio jurisprudencial também resta comprovado em relação à matéria em relevo.

Em relação à admissibilidade do recurso especial, e conforme relatado acima, é importante registrar que no mesmo item que trata do IR/Fonte sobre pagamentos sem causa, quando já houve a glosa dos custos/despesas, o recorrente também suscitou divergência em relação à falta de comprovação dos pagamentos que ensejaram essa tributação.

Contudo, o recurso especial em relação a essa matéria, que está abrangido no mesmo item "2" mencionado no início deste relatório, não foi admitido pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF (despacho de exame) em razão da falta de prequestionamento da matéria:

Registro que o Recorrente, neste mesmo item, traz considerações acerca da comprovação, ou não, dos pagamentos considerados desprovidos de causa ou cujos beneficiários não foram identificados. Entretanto, em virtude do disposto nas normas regimentais aplicáveis (parágrafo 3º do art. 67 do ANEXO II do Regimento aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e parágrafo 5º do art. 67 do ANEXO II do Regimento aprovado pela Portaria

MF nº 343, de 2015), tal matéria não pode ser apreciada em sede de recurso especial, eis que não foi prequestionada. Neste particular, inclusive, o acórdão recorrido, a partir da constatação de que a questão não foi ventilada no recurso voluntário, assinala:

*Relativamente à incidência do imposto de renda na fonte, cabe destacar, de início, que **a efetivação dos pagamentos, fato autorizador da aplicação da presunção prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, constitui matéria incontroversa nos presentes autos**, eis que admitida pela própria contribuinte no curso do procedimento fiscal, conforme transcrição abaixo (resposta apresentada no curso da ação fiscal – fls. 198/199). (GRIFEI)*

Prezados Senhores Na qualidade de administrador de MKJ IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA. ("Contribuinte"), inscrito no CNPJ/MF sob o n.º 03.403.405/000169, e em atenção ao TI em referência, vimos, pela presente, tecer os seguintes esclarecimentos.

Os pagamentos objeto das questões constantes do TI eram feitos exclusivamente pelo então administrador da empresa, Sr. Elizeu Machado de Lima, que geria o caixa da empresa. (GRIFO DO ORIGINAL)

O Sr. Elizeu Machado de Lima desligou-se da empresa há tempos, de modo que os atuais administradores não têm conhecimento sobre como eram feitos tais pagamentos. Assim, a única pessoa apta a prestar os esclarecimentos requeridos no TI é o mencionado Sr. Elizeu Machado de Lima.

Estamos à inteira disposição para quaisquer esclarecimentos adicionais.

Em 25/09/2015, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu parcialmente o recurso especial do sujeito passivo (responsável tributário), e em 01/10/2015 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135 DO CTN

- em breve resumo, registra-se que apesar de, formalmente, a fiscalizada (MKJ Importação e Comércio Ltda.) apresentar estrutura societária que não indica, à época da ocorrência dos fatos, o Sr. Mário Kenji Iriê como seu sócio ou administrador, os elementos subsidiários colhidos pela Fiscalização apontam na direção de que, de fato, a gestão do Grupo Econômico sempre permaneceu na esfera de decisão do Sr. Mário Kenji Iriê e de sua família;

- não se trata de imputação de responsabilidade baseada no simples fato de o imputado ser sócio de empresa, mas, sim, de providência amparada em conjunto probatório robusto, autorizador da medida de garantia dos interesses da Fazenda Pública, uma vez que, para efeito de aplicação do art. 135 do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social, como no caso dos autos;

- o recorrente pretende afastar a responsabilização solidária, fundada no art. 135 do CTN, ao argumento de que o vínculo pronunciado no art. 135, incisos II e III, seria de responsabilidade exclusiva (responsabilidade por substituição), e não de responsabilidade solidária (responsabilidade por transferência);

- ora, *concessa venia*, o argumento do recorrente, nesse aspecto, não se sustenta na correta inteligência dos incisos II e III do art. 135 do CTN, assim como destoa inteiramente dos elementos constantes da autuação;

- cabe dizer que o art. 135 do Código Tributário Nacional – CTN, ao disciplinar espécie de “Responsabilidade de Terceiros”, sob nenhuma hipótese, pensou em constituir forma de responsabilidade exclusiva ou por substituição, não tendo, por conclusão, afastado a responsabilidade do sujeito passivo da obrigação tributária principal;

- de fato, o art. 135 veio prever casos em que terceiros, de forma dolosa, tenham praticado atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, o que ensejaria a responsabilização na sua pessoa, daí porque se diz que a responsabilidade é “pessoal”, mas nunca exclusiva ou por substituição;

- a interpretação sustentada nesta defesa é de que o vínculo contido no art. 135 é de solidariedade entre o responsável e o sujeito passivo originário (que tanto pode ser um contribuinte como um responsável, nos termos do art. 121 do CTN), e tem por base interpretação sistemática e teleológica daquele dispositivo de lei, além da interpretação da doutrina mais consentânea e do entendimento do STJ;

- o art. 135 do CTN, em nenhum momento, prevê a exclusão da responsabilidade do sujeito passivo da obrigação principal para pronunciar a responsabilidade exclusiva dos terceiros ali indicados; ou seja, a técnica de definição do sujeito passivo aqui utilizada, conforme salientado, é a da “responsabilidade por transferência”, e não a da “substituição tributária”;

- com efeito, a técnica da “responsabilidade por substituição”, em tudo mais grave, porquanto, por vezes, exime o sujeito passivo originário do cumprimento da obrigação, exige previsão legal expressa, que, entretanto, inexistente na hipótese sub examinada (CTN, art. 128);

- a solidariedade contida no art. 135 tem por base o art. 124, II, do CTN, porque decorrente de lei, ao passo que é denominada de “solidariedade imperfeita”, uma vez que o vínculo de garantia só nasce quando do implemento da situação prevista em lei;

- a solidariedade dita “imperfeita”, ao contrário da solidariedade “perfeita” não contém única obrigação solidária, mas 2 (duas) obrigações ligadas pelo vínculo de solidariedade, já que as aludidas obrigações se originam em momentos distintos;

- na hipótese vertente, a primeira obrigação nasce quando da ocorrência do fato gerador e obriga o sujeito passivo da obrigação principal, enquanto a segunda obrigação, surge com a ocorrência de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” e vinculam terceiros denominados de “responsáveis”. Entretanto, ambas as obrigações se encontram ligadas por um vínculo de garantia, de modo que a extinção da primeira, importa automaticamente na extinção da segunda, não havendo, pois, como fugir da existência de um nexo de solidariedade;

- acrescente-se ainda que os atos praticados pelos agentes ou prepostos do sujeito passivo originário com infração da lei, contrato ou estatuto, obrigam este último diante de terceiros de boa-fé, em especial a União, não havendo razão legal ou jurídica para excluí-lo do pólo passivo da obrigação tributária;

- pronunciando o art. 135, II e III, do CTN uma relação de garantia da obrigação tributária, não há sentido em excluir, *in casu*, o sujeito da obrigação principal, de forma a atribuir ao crédito tributário menor benefício que os detidos pelos créditos civis, em relação aos quais o art. 1016 do Código Civil pronuncia que “os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho das suas funções”;

- do mesmo modo, se interpretado o art. 135 conjuntamente com o art. 134, ambos do CTN, os quais igualmente consagram hipótese de responsabilidade de terceiros, ver-se-á que o primeiro dispositivo de lei previu atos de maior gravidade do que os contemplados no segundo dispositivo;

- a diferença entre as 2 (duas) normas legais reside no modo de agir do terceiro responsável. Enquanto art. 134 contempla casos de atuação culposa de agentes que assumam determinados deveres em face do sujeito passivo originário, o art. 135 disciplina hipóteses de atuação dolosa desses mesmos agentes (inciso I), além de mandatários, prepostos e empregados (inciso II) e diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (inciso III);

- ora, se o referido art. 134, que prevê condutas culposas do responsável, institui vínculo de solidariedade com benefício de ordem entre o sujeito passivo originário e os terceiros ali enumerados, pergunta-se: porque o legislador, nos casos de atuação dolosa e, portanto mais grave, do art. 135 instituiria apenas responsabilidade exclusiva do terceiro para fim de excluir do pólo passivo o sujeito originário, dotando, assim, o crédito tributário de menor garantia?

- de fato, não há a menor razão lógica no entendimento adotado pelo recorrente, que, *concessa venia*, atribui interpretação equivocada ao art. 135 do CTN, retirando do crédito tributário, sem qualquer autorização legal, garantia conferida pelo legislador;

- o entendimento do Superior Tribunal de Justiça também não diverge da interpretação adotada pela Fazenda Nacional, tendo em vista que a sua jurisprudência tem permitido, sem maiores discussões, que os responsáveis do art. 135 do CTN sejam acionados: a) conjuntamente com o sujeito passivo originário em sede de execução fiscal; b) por redirecionamento em sede de executivo fiscal inicialmente proposto em face do sujeito passivo originário; ou c) isoladamente, prática que consagra a inevitável tese da solidariedade (Embargos de Divergência nº 702.232/RS - ementa e voto transcritos);

- o Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/200949 corrobora o que ora se defende (transcrição contida nas contrarrazões);

DA INCIDÊNCIA DO IRFONTE SOBRE OS PAGAMENTOS SEM CAUSA

- quanto à segunda insurgência do recorrente, melhor sorte não lhe assiste. No argumento de que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 somente poderia incidir se não houvesse

redução do lucro líquido, quando a entidade observar a sistemática do lucro real, o qual se confunde com a alegada bitributação pelo emprego da mesma base de cálculo, verifica-se que há uma confusão entre dois tributos diferentes;

- o IRPJ é devido pela entidade que efetuou o pagamento sem causa em razão de se ter verificado uma omissão de receita que altera a sua renda, enquanto que o IRFONTE é tributo devido em função de ocorrência de renda para o beneficiário do pagamento. São fatos geradores distintos e diversos são os beneficiários dos rendimentos. Houve renda omitida pelo pagador e houve renda para aquele que recebeu a quantia;

- a confusão decorre da sistemática de cobrança do segundo, a qual se dá exclusivamente na fonte, isto é, a entidade que efetuou o pagamento sem causa recolhe o tributo por aquele que dela recebeu a disponibilidade econômica;

- por essa razão, percebe-se que o que há é uma mera substituição tributária, onde terceiro é obrigado a recolher tributo em nome do beneficiário da disponibilidade econômica;

- pede-se vênua para se adotar como fundamento deste recurso as razões do i. Conselheiro Relator do acórdão recorrido, pela clareza com que enfrentou a questão (transcrição contida nas contrarrazões);

- assim, afastados os argumentos do recorrente, deve ser mantida a decisão vergastada, na medida em que o art. 61 da Lei nº. 8.981/95 deve incidir na espécie nos moldes delineados no auto de infração, uma vez que comprovado o suporte fático para a sua aplicação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2004 e 2005.

Por meio de procedimento de circularização junto aos fornecedores da MKJ Importação e Comércio Ltda., a fiscalização constatou que a referida empresa realizou e contabilizou operações de compra de mercadorias suportadas por notas fiscais inidôneas.

A autuação fiscal consistiu na glosa das despesas amparadas por essa documentação, o que gerou as exigências de IRPJ e CSLL (Lucro Real). Tal glosa também resultou na exigência de PIS e Cofins não-cumulativos, vez que os créditos dessas contribuições, oriundos das questionadas operações, também foram desconsiderados.

Além disso, ao entender que essas notas fiscais inidôneas estavam amparando pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, a fiscalização também constituiu crédito tributário a título de IR/Fonte, com tributação exclusiva na fonte à alíquota de 35%.

Foi ainda imputada responsabilidade tributária solidária aos administradores da empresa. De acordo com a fiscalização, o administrador da MKJ na época dos fatos geradores era Elizeu Machado de Lima. E Mário Kenji Iriê exercia a administração superior de fato da sociedade, tendo, em conjunto com o Sr. Elizeu, o domínio sobre os fatos narrados.

A decisão de primeira instância administrativa realizou ajustes na apuração de PIS e COFINS, e exonerou parte da exigência relativa a essas contribuições.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), por sua vez, ao analisar o recurso voluntário de Mário Kenji Iriê (único recurso voluntário que foi conhecido pelo colegiado), negou-lhe provimento.

As matérias que remanescem em litígio nesta fase de recurso especial dizem respeito à imputação de responsabilidade tributária a Mário Kenji Iriê e à exigência do IR/Fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, quando já houve a glosa dos custos/despesas.

1ª DIVERGÊNCIA

Mário Kenji Iriê suscitou divergência jurisprudencial em relação à parte da decisão que manteve a sua responsabilidade tributária pelos débitos apurados junto à empresa MKJ Importação e Comércio Ltda.

Para tanto, ele apresentou como paradigma de divergência o Acórdão nº 1101-000.754, com a seguinte ementa sobre a matéria em questão:

SÓCIO ADMINISTRADOR. ARTIGO 135, III, DO CTN.
RESPONSABILIDADE PESSOAL E EXCLUSIVA.

A responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, é pessoal e exclusiva do sócio administrador que age em exacerbação de poderes ou em contrariedade à lei ou aos atos constitutivos. Descabe o Fisco pugnar pela solidariedade deste com a pessoa jurídica, arrimado no dispositivo legal citado, mormente quando inexistir demonstração cabal de circunstância autorizativa dessa responsabilização, inconfundível com a mera apuração de omissão de receitas.

No caso paradigma, a decisão de afastar a responsabilidade solidária dos sócios administradores e gerentes apresenta os seguintes fundamentos, extraídos do voto do relator do acórdão:

(6) Da responsabilidade solidária dos sócios administradores e gerentes

O agente lançador, ao lavrar os autos de infração ora guerreados, houve por bem imputar, aos sócios administradores e gerentes da pessoa jurídica – José Renato Rocha (fls. 1330/1332), Elaine Maria Rocha Botta (fls. 1321/1323), João Domingos Rocha (fls. 1324/1326) e Paulo Eduardo Rocha (fls. 1327/1329) –, responsabilidade solidária, nos alegados termos do artigo 135, inciso III, do CTN:

[...]

Ocorre, em primeiro lugar, que, em meu sentir, a responsabilidade esculpida pelo artigo 135 do CTN é exclusiva, e não solidária. Nesse sentido, o comando normativo em epígrafe, ao dispor sobre a possibilidade de os diretores e gerentes responderem pelos débitos tributários, prescreve pessoalidade, e não concomitância.

De fato, as pessoas arroladas no estresido artigo adquirem responsabilidade pessoal à medida que praticam atos com excesso de poderes ou em infração à lei e aos atos constitutivos da pessoa jurídica. Ao extrapolar o mister de gerência e de representação da sociedade, os referidos sujeitos acabam por suportar, em lugar da sociedade, os reflexos da infração fiscal a que deram exclusiva causa.

Logo, se o Fisco intentar atribuir responsabilidade aos citados administradores, não poderia, logicamente, autuar a pessoa jurídica, face ao disposto no artigo 135, III, do CTN.

A menção ao artigo 124, inciso I, do Codex não altera esse cenário, eis que esse preceito sequer devesse se aplicar, haja vista não se poder vislumbrar de qualquer interesse comum na situação constitutiva dos fatos geradores da obrigação. Salvo contrário, estar-se-ia dirimindo, insidiosamente, a autonomia da personalidade jurídica, fazendo confundir esta com os interesses dos sócios administradores.

De toda maneira, creio não ser o caso de aplicação da responsabilização pessoal dos gerentes. Não há, no caso, demonstração de que estes agiram em efetiva exacerbação de seus poderes contratuais ou estatutários, de forma deliberada.

Não é a simples omissão de receitas que poderá constituir autorização para a cominação da regra do artigo 135 do CTN. Imaginar que os sócios administradores possam responder por quaisquer créditos fiscais derivados de omissão de receitas significaria expandir sobremaneira o alcance do preceito em estudo. A responsabilização dos sócios, por pessoal, operada nessas condições, levaria à insidiosa interpretação de que a pessoa jurídica jamais responderia por passivos lançados por força de averiguação de rendimentos sonegados. A clandestinação parcial das bases de cálculo, fosse entendida sempre como fruto de atividade gerencial “resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, levaria à impunidade potencial da pessoa jurídica e, em última análise, ao esvaziamento da independência patrimonial desta.

Ratifica nosso posicionamento o fato de parte das exigências em debate terem fulcro em simples presunção omissiva, encampada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96. Inexistindo prova direta da infração, não há que se falar, obviamente, em demonstração das circunstâncias permissivas da responsabilização pessoal, necessariamente atreladas a dolo específico dos administradores.

Não visualizado, pois, espaço para a responsabilização solidária pretendida.

É importante registrar que o voto do relator do acórdão paradigma, em item específico, defendia também o afastamento da multa qualificada, mas o relator restou vencido em relação a essa matéria, e o acórdão paradigma, embora tenha afastado a responsabilidade tributária dos sócios administradores e gerentes pelos fundamentos acima transcritos, acabou mantendo a multa qualificada de 150%, como evidencia um outro tópico da ementa do referido acórdão e o voto vencedor sobre essa matéria:

OPERAÇÕES MERCANTIS. VALORES SIGNIFICATIVOS. CONTAS BANCÁRIAS NÃO CONTABILIZADAS E MOVIMENTADAS PELOS GERENTES DA SOCIEDADE. EVIDÊNCIAS DE FRAUDE. Correta a qualificação da penalidade quando a autoridade lançadora demonstra que a contribuinte fiscalizada omitiu reiteradamente valores significativos de receitas decorrentes de operações mercantis, deixando de escriturar as contas bancárias correspondentes, e assim declarando ao Fisco valores mínimos de receitas auferidas para manter sua opção pelo regime simplificado de recolhimentos.

[...]

Voto Vencedor

[...]

Dentre outros aspectos, a autoridade lançadora destacou: 1) que a contribuinte *declarou a Receita Federal do Brasil, receita bruta anual de R\$ 896.011,19 (fls. 45) e teve movimentação financeira da ordem de R\$ 8.754.405,32 (fls. 15) (= 9,8 x receita declarada)*, 2) que os livros contábeis expressavam o mesmo valor de receita declarada e abrangiam apenas uma das contas bancárias movimentadas no período fiscalizado; e 3) que os depósitos bancários equivalentes a R\$ 3.591.006,34 (*ver planilha 11 às fls.1290*) são provenientes de operações de cobranças bancárias, desconto

de títulos, cartões de créditos, adiantamentos de cartão de créditos e de recebimentos de cliente, evidenciando operações comerciais não escrituradas ou declaradas, embora correspondentes a receitas perfeitamente identificadas.

A multa qualificada recaiu apenas sobre este último grupo de exigências, a evidenciar que não se trata, aqui, de *simples apuração de omissão de receitas*, mas sim da constatação de que os gerentes da sociedade tinham conhecimento da receita auferida em operações evidentemente comerciais, e intencionalmente a ocultaram de sua escrituração fiscal, em conduta reiterada por todos os períodos fiscalizados, o que, juntamente com o volume subtraído das bases tributáveis, afasta a possibilidade de erro.

A recorrente, de outro lado, limita-se a afirmar que registrou regularmente suas operações e que a autuação está fundada em presunção, nada opondo especificamente quanto às evidências reunidas pela autoridade lançadora, antes mencionadas. Ignora, assim, a presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, bem como as circunstâncias acrescidas pela autoridade lançadora em razão da natureza das operações identificadas nos depósitos bancários não contabilizados e do volume e frequência das omissões.

Invoca o princípio da capacidade contributiva e reafirma a inexistência de dolo ou má-fé, na medida em que todos seus documentos fiscais e legais são devidamente emitidos, como se nenhuma acusação específica tivesse sido feita pela autoridade lançadora. E ainda aduz que não ficou provada a apropriação ou destaque do imposto em situação não prevista na legislação fiscal, como se não tivesse ficado claro, nas constatações fiscais, que o dolo está presente na conduta de ocultar operações e minorar significativamente a receita declarada, de modo a reiteradamente deixar de recolher tributos e manter-se na sistemática simplificada de recolhimento.

Em suma, a acusação fiscal é clara e motivada, reúne os elementos necessários para qualificação da penalidade, e a recorrente não logrou desconstituí-los.

Por todo o exposto, o presente voto expressa o entendimento majoritário desta Turma de Julgamento, contrário à declaração de nulidade do lançamento, bem como favorável à manutenção integral da exigência formalizada contra a contribuinte autuada, inclusive no que tange à multa de ofício aplicada no percentual de 150%.

O cotejo dos votos que orientaram o acórdão paradigma revela que a responsabilidade tributária dos sócios administradores e gerentes não foi afastada em razão do argumento de que não havia comprovação de dolo, de que inexistia prova direta da infração, de que a autuação estava baseada em uma simples presunção de omissão de receitas, etc. Tais argumentos, constantes do voto do relator, não deram base para o que afinal restou decidido, até porque o acórdão paradigma manteve a multa qualificada de 150%.

É importante perceber que se o acórdão paradigma tivesse afastado a responsabilidade tributária por todos os fundamentos indicados no voto do relator, a própria caracterização da divergência jurisprudencial estaria prejudicada.

Isto porque o paradigma estaria analisando um caso em que não havia conduta dolosa, não havia prova direta da infração, um caso que tratava de simples presunção de omissão de receita com multa de 75%, enquanto o acórdão recorrido estaria tratando de caso distinto, em que havia conduta dolosa, havia prova direta da infração, com multa qualificada, etc.

E esses diferentes contextos inviabilizariam a caracterização da divergência jurisprudencial.

Mas, como já demonstrado acima, não é essa a situação sob exame.

O acórdão paradigma reconheceu um contexto fático bem semelhante àquele que foi examinado pelo acórdão recorrido (inclusive, com manutenção da multa qualificada), mas, mesmo assim, afastou a responsabilidade tributária.

A primeira impressão é até de que houve uma contradição no acórdão paradigma, já que os fundamentos que ele adotou para afastar a responsabilidade tributária (contidos no voto do relator) são conflitantes com os fundamentos que ele adotou para manter a multa qualificada (contidos no voto vencedor sobre essa matéria).

Vale registrar que a conselheira que fez o voto vencedor sobre a multa qualificada, também fez declaração de voto defendendo a manutenção da responsabilidade tributária, mas em relação a essa matéria ela ficou vencida.

Embora haja uma aparente contradição no acórdão paradigma, há um fundamento que se aproveita do voto do relator, e que dá base à decisão de cancelamento da responsabilidade tributária naquele caso.

De acordo com o voto do relator do acórdão paradigma, o comando normativo do art. 135 do CTN, ao dispor sobre a possibilidade de os diretores e gerentes responderem pelos débitos tributários da pessoa jurídica, prescreve pessoalidade, e não concomitância; os referidos sujeitos acabam por suportar, em lugar da sociedade, os reflexos da infração fiscal a que deram exclusiva causa; e se o Fisco intenta atribuir responsabilidade aos citados administradores, não pode, logicamente, autuar a pessoa jurídica.

O que se depreende desses argumentos é que o Fisco não pode autuar concomitantemente, pelos mesmos débitos, a pessoa jurídica e seus diretores e gerentes. E se o Fisco arrolou esses dois tipos de sujeito passivo, deve prevalecer apenas o lançamento contra o sujeito passivo original (o contribuinte, que é a pessoa jurídica), restando prejudicado o lançamento contra os indigitados responsáveis tributários.

É exatamente em relação a esse ponto que cabe conhecer do recurso especial na parte que ele trata da imputação, pelo acórdão recorrido, de responsabilidade tributária à Mário Kenji Iriê, uma vez que essa decisão, diferentemente do paradigma, expressamente admitiu a possibilidade de coexistência de lançamentos contra a pessoa jurídica e contra os responsáveis tributários.

A análise dessa questão foi realizada com muita propriedade pelo PARECER PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, que já foi trazido à baila pelo acórdão recorrido, e que abaixo está transcrito, na parte que aborda os aspectos doutrinários e jurisprudenciais que mais interessam aqui:

[...]

A NATUREZA DA RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES

63. De início, achamos relevante rememorar as teses possíveis de serem adotadas no que tange à natureza da responsabilidade tributária decorrente da incidência do art. 135, III, do CTN (ver item III do parecer):

- i) Responsabilidade por substituição, exclusiva do administrador que incidiu numa das hipóteses legais;
- ii) Responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, do administrador e “responsabilidade” principal da sociedade;
- iii) Responsabilidade principal do administrador e subsidiária da sociedade;
- iv) Responsabilidade subsidiária, em sentido impróprio, do administrador;
- v) Responsabilidade solidária do administrador que responde com a sociedade igualmente e sem benefício de ordem.

64. A mera leitura dos acórdãos do Superior Tribunal de Justiça pode levar confusão mental ao estudioso do tema. Em muitos acórdãos, lê-se que a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN é por substituição (p. ex., AgRg no REsp 724.180/PR, REsp 670.174/RJ). Noutros julgados, está expresso que a responsabilidade acolhida nesse preceito legal é subsidiária (p. ex., REsp 833.621/RS, REsp 545.080/MG); logo, por transferência tributária. Noutros, menciona-se a responsabilidade solidária (p. ex., REsp 86.439/ES, AgRg no AG 748.254/RS). Chegamos a encontrar ementa de acórdão em que se refere, simultaneamente, à responsabilidade subsidiária e à responsabilidade por substituição (EDcl no REsp 724.077/SP).

65. A existência de julgados aparentemente contraditórios, porém, não exime o intérprete da lei e da jurisprudência de examiná-los procurando coerência. Ainda que a lei não seja coerente, nem o seja a prática judicial, deve sê-lo o hermeneuta, por imposição não só de técnica, mas também de justiça. É o que indica Norberto Bobbio: *“Là dove la coerenza non è condizione di validità, è però pur sempre condizione per la giustizia dell’ordinamento”*¹ (grifo do original).

66. Apesar da aparente dissonância, não cremos que exista verdadeira divergência jurisprudencial nesse ponto. Em verdade, o Superior Tribunal de Justiça simplesmente não acolhe a distinção feita doutrinariamente entre responsabilidade por substituição e por transferência. Assim, quando se lê que o sócio responde “por substituição”, não se quer desonerar a sociedade. Simplesmente, quer-se dizer que o sócio-gerente responde em lugar da (em substituição à) sociedade quando esta não adimple os créditos tributários e é caso de aplicação do art. 135, III, do CTN.

67. Na prática, em grande parte dos casos, a Fazenda Pública costuma buscar primeiro o patrimônio da sociedade para só então, em caso de insucesso, pesquisar bens pessoais dos administradores, o que é coerente com um sistema de responsabilidade subsidiária. Essa praxis é abonada pela jurisprudência, batizando-se essa operação de “redirecionamento da

¹ *Teoria Generale del Diritto*, Torino, Giappichelli, 1993, p. 234.

execução fiscal”. Neste, a ação de execução fiscal é ajuizada contra a sociedade e, não havendo satisfação do crédito, inclui-se o administrador no pólo passivo do processo executivo. Admite-se, ainda, que a ação de execução seja diretamente ajuizada contra sociedade e administrador, se o nome deste constar da Certidão da Dívida Ativa. Nessa hipótese, é incongruente afirmar que a responsabilidade do sócio-gerente é por substituição, visto que, no mesmo processo, está-se cobrando dele o crédito tributário sem “irresponsabilizar” a sociedade.

68. A análise da jurisprudência do STJ no que tange à responsabilidade derivada da aplicação do art. 135, III, do CTN deve se basear mais nos seus pressupostos e conclusões do que em atenção aos signos “substituição”, “pessoalmente”, “subsidiária” e “solidária” que comumente surgem qualificando a responsabilidade tributária do “sócio-gerente” que comete infração à lei. Assim, para se desvendar a natureza da responsabilidade acolhida, devemos partir, antes de tudo, da natureza dos atos que ensejam essa responsabilidade.

69. Como vimos no item anterior, o STJ, quando admite o chamamento do administrador à execução fiscal, parte da idéia de responsabilidade por ato ilícito. É a ilicitude que permite sua responsabilização, ilicitude esta que deve ter sido praticada durante o exercício da gerência. É irrelevante a condição de sócio; não é suficiente a condição de administrador; é necessária a prática de ato ilícito.

70. Pois bem. Se o elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN fosse a condição de sócio, faria sentido a tese da responsabilidade subsidiária. Deveras, se o terceiro respondesse por ser sócio, seria plenamente razoável que demandasse o esgotamento do patrimônio da sociedade para que só então viesse a ser chamado a pagar o crédito tributário. Como, porém, não responde por ser sócio, mas porque, na condição de administrador, pratica ato ilícito, não faz o menor sentido que seja facultado a ele esquivar-se da responsabilidade exigindo que, primeiro, responda a sociedade para, só em caso de sua insolvabilidade, seja a ele imposta a sanção pela ilicitude.

71. A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são “pessoalmente responsáveis” os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio.

72. Dessa forma, ainda nos casos em que os julgados do STJ mencionam a “responsabilidade subsidiária”, só é razoável interpretá-los como referentes à responsabilidade subsidiária em sentido impróprio, tal qual já a conceituamos no início. Vale dizer, nesse caso, estariam os julgadores exigindo, para a responsabilização do administrador-infrator, três requisitos cumulativos: (a) a própria condição de administrador, (b) a prática de ato ilícito e (c) a ausência de pagamento do crédito tributário no prazo da lei ou do regulamento; não se deve exigir, porém, o esgotamento do patrimônio da pessoa jurídica.

73. O afastamento da tese da responsabilidade subsidiária ainda é corroborado por importante precedente da egrégia Primeira Seção. Trata-se

dos Embargos de Divergência 702.232/RS (Rel. Min. Castro Meira, julgado em 14.9.2005 e publicado em 26.9.2005), o qual, apesar de ter por mira a presunção de certeza e liquidez da Certidão da Dívida Ativa, acabou por firmar que, estando o administrador (sócio-gerente) nela contemplado, pode ser a execução movida diretamente contra ele, ao lado da pessoa jurídica. Vejamos a ementa:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO.

1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.

2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.

3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN.

5. Embargos de divergência providos”

74. Transcrevemos o trecho mais importante do voto do Min. Relator:

“A questão dos autos (responsabilização tributária do sócio-gerente) aponta para três situações de fato distintas:

a) execução promovida exclusivamente contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, cujo nome não constava da CDA;

b) execução inicialmente proposta contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente e

c) execução promovida exclusivamente contra a pessoa jurídica, embora do título executivo constasse o nome do sócio-gerente como co-responsável.

Cada uma dessas hipóteses implica solução jurídica diferenciada.

No primeiro caso, correta a orientação adotada pela Primeira Turma. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se da CDA consta apenas a pessoa jurídica como responsável tributária, decorre que a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade também ao sócio-gerente. Se, posteriormente, pretende voltar-se também contra o patrimônio do sócio, deverá demonstrar a infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade. Nesse sentido, há precedentes de ambas as Turmas:

(...)

Na **segunda hipótese**, encontra-se correta a tese esposada pela Segunda Turma. **Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a questão resolve-se com a inteligência do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei nº 6.830/80, segundo os quais a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção relativa de liquidez e certeza (admite prova em contrário, a cargo do responsável), tendo o efeito de prova pré-constituída.**

Proposta a execução, simultaneamente, contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente, haverá inversão do ônus da prova, cabendo a este último demonstrar que não se faz presente qualquer das hipóteses autorizativas do art. 135 do CTN. Nesta senda, também não há discordância entre as Turmas:

(...)

Como se vê, **as duas teses são perfeitamente conciliáveis**, adotando-se uma ou outra a depender da situação fática subjacente à lide.

A terceira situação não difere substancialmente das duas anteriores. Se da CDA consta o nome do sócio-gerente, mas a execução é proposta somente contra a pessoa jurídica, é de se reconhecer que o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

Em conclusão: no caso em que a CDA já indica a figura do sócio-gerente como co-responsável tributário, tendo sido a ação proposta somente contra a pessoa jurídica ou também contra o sócio, há presunção relativa de liquidez e certeza do título que embasa a execução, cabendo o ônus da prova ao sócio. Na hipótese típica de redirecionamento, há presunção também relativa de que não estavam presentes, na propositura da ação, os requisitos necessários à constrição patrimonial do sócio. Nessa circunstância, inverte-se o ônus da prova, que passará à Fazenda Pública exeqüente” (grifo nosso).

75. De acordo com o voto do Min. Relator, há três situações admissíveis:

- i) o nome do administrador não está na CDA e a execução é ajuizada contra a pessoa jurídica: trata-se de redirecionamento em sentido estrito;
- ii) o nome do administrador está na CDA, mas a execução é ajuizada somente contra a pessoa jurídica: trata-se de redirecionamento em sentido impróprio, pois o responsável já consta do título executivo;
- iii) o nome do administrador está na CDA e a execução é ajuizada diretamente contra o sócio, ao lado da pessoa jurídica: não se trata de redirecionamento.

76. Para efeito de análise da responsabilidade derivada do art. 135, III, do CTN, é útil analisar a hipótese iii, em que se admite o ajuizamento da execução fiscal diretamente contra o administrador (sócio-gerente), o que denota a existência, desde o início, de pretensão do Fisco diretamente contra ele, em momento em que ainda não se procurou esgotar os bens do patrimônio da pessoa jurídica.

77. Deve-se notar que a admissão do responsável, desde o início, no pólo passivo do processo de execução não se resume à questão de legitimidade. Se se estivesse diante de processo de conhecimento, poder-se-ia estar diante de mera análise de legitimidade, pois uma pessoa pode participar desse tipo de processo ainda que não haja pretensão de direito material contra si, havendo o autor, mesmo no caso de improcedência, exercido seu direito de ação.

78. No processo de execução, as coisas se passam distintamente. Neste, não se admite o processamento da ação se o juízo não estiver convencido da existência da pretensão e da ação de direito material. É que a exigibilidade do crédito (ou, impropriamente, do “título executivo”) é pressuposto do processo de execução. É o que nos ensinam Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart:

“O título executivo, judicial ou extrajudicial, deve conter obrigação certa, líquida e exigível. É o que prescreve claramente o art. 586 do CPC, em relação à execução de títulos extrajudiciais, e também o que decorre da leitura do contido nos arts. 475-I, § 2º, e 475-J do CPC.

Tais características eram comumente associadas ao título executivo, mas na verdade – como agora fazem questão de esclarecer as novas redações dos arts. 580 e 586 (introduzidas pela Lei 11.382/2006) – são atributos da obrigação a ser executada. Ou seja, é a obrigação que deve ser certa, líquida e exigível e não propriamente o título”² (grifo nosso).

79. Dessa forma, se o STJ admite que, estando presumida a responsabilidade do sócio-gerente (mencionado na CDA), é possível que a execução seja ajuizada diretamente contra ele, está também admitindo que, nessa hipótese, a Fazenda Pública tem, desde o início, pretensão plenamente exigível contra esse administrador, pois não é possível impor a execução a alguém contra quem não se tem obrigação exigível. Ora, se a

² Curso de Processo Civil – Execução, v. 3, São Paulo, RT, 2007, p. 119.

obrigação contra o responsável é desde já exigível, não dependendo de condição futura (como, p. ex., o esgotamento da busca do patrimônio da pessoa jurídica), é insustentável defender que essa responsabilidade seja subsidiária em sentido próprio.

80. Note-se bem a diferença: (a) no processo de conhecimento, o juiz pode permitir que figure no pólo passivo da demanda pessoa contra quem não tenha o autor ainda crédito exigível (por exemplo, obrigação com condição ou termo); (b) no processo de execução, o juiz não pode permitir que figure no pólo passivo da demanda pessoa contra quem não tenha o autor crédito exigível. Logo, se a jurisprudência permite que a execução seja proposta contra o terceiro – responsável –, está, conseqüentemente, admitindo que tem esta obrigação exigível para com a Fazenda Pública.

81. No processo de execução, o juiz, para admitir o processamento da ação, parte do direito material já atestado. Como diz Paulo Cesar Conrado: “(...) i) se, por meio do primeiro (processo de conhecimento), o Estado-juiz ‘diz o direito material tributário’ (partindo dos fatos sociais que foram reconstruídos, no processo, por meio da linguagem das provas), ii) no processo de execução, o Estado-juiz parte do ‘direito material tributário já dito’, reconhecendo que a obrigação (tributário ou sua anversa) já se encontra ‘dita’ (...)”³. A citação encaixa-se perfeitamente em nosso caso. Se o STJ admite a execução contra o administrador, diretamente e não por mero redirecionamento, é porque reconhece, por pressuposto, a exigibilidade da obrigação do responsável, o qual, nesse caso, não responde por mera subsidiariedade. Do contrário, estar-se-ia admitindo “denúnciação da lide realizada pelo autor em processo de execução”, o que é inadmissível, ao menos no Brasil⁴.

82. Não existe ação de execução sem a presença de pretensão a uma prestação exigível. O processamento dessa ação depende da existência de pretensão a ser exercida. Assim, no processo executório, diferentemente do processo cognitivo, é válida a afirmação de F.C. Pontes de Miranda no sentido de que “se se exerce a ação, exerce-se a pretensão de que faz parte”⁵. Destarte, podemos assegurar que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ao admitir o ajuizamento da execução fiscal diretamente contra o sócio-gerente, ao lado da sociedade, está por admitir também que a pretensão contra este é desde já exigível, podendo o Fisco ingressar em seu patrimônio sem que seja necessário esgotar a busca de bens da empresa. Assim, deve-se excluir tanto a tese da responsabilidade subsidiária (em sentido próprio) do administrador quanto a tese da responsabilidade subsidiária da pessoa jurídica.

83. Por força do mesmo julgado (EREsp 702.232/RS), absolutamente seguido pelas Turmas que compõem a Primeira Seção daquela colenda Corte Superior, que admite que figurem como réus da execução tanto o administrador quanto a pessoa jurídica, não é possível acolher a tese da responsabilidade por substituição. Ora, se o administrador responde ao lado da pessoa jurídica, obviamente, sua responsabilidade não é exclusiva, não devendo ser desonerada a sociedade empresária.

³ *Tutela Jurisdicional Diferenciada (Cautelar e Satisfativa) em Matéria Tributária*, in *Processo Tributário Analítico*, São Paulo, Dialética, 2003, p. 130.

⁴ A observação é do Dr. João Batista de Figueiredo, Procurador da Fazenda Nacional atuante perante o Superior Tribunal de Justiça, ex-responsável pelo acompanhamento especial da PGFN naquela Corte.

⁵ *Tratado de Direito Privado*, t. VI, 1ª ed., Campinas, Bookseller, 2000, p. 105.

84. Realmente, preocupando-se o Direito Tributário com o fato econômico da circulação de riqueza, se a pessoa jurídica promove esse fato econômico, surge para si a obrigação tributária, independentemente de haver ilicitude ou não por parte dos administradores. Não há o menor sentido em “desonerar” dos respectivos tributos a pessoa jurídica que “auferiu faturamento”, “vendeu mercadorias”, “prestou serviços”. Portanto, deve ser excluída a tese da responsabilidade tributária exclusiva, por substituição propriamente dita.

85. Por tudo isso, cremos que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sustenta, em substância, a tese da responsabilidade solidária. Essa conclusão é confirmada por precedente em que a própria Fazenda Pública saiu derrotada. Trata-se do REsp 717.717/SP, em que a Primeira Seção do STJ, apesar de ter acatado tese desfavorável ao INSS, negando validade à interpretação do art. 13 da Lei 8.620/93 que permitia a responsabilização de sócios sem poderes de gerência, arrimou-se no art. 1.016 do atual Código Civil, que determina a responsabilidade solidária dos administradores perante terceiros (inclusive o Fisco). A idéia principal desse acórdão é que, ainda em relação às contribuições para a Seguridade Social, os sócios-gerentes somente são “solidariamente” responsáveis quando cometerem um dos atos do art. 135 do CTN. Ora, assim, presumiu-se que a responsabilidade do art. 135 é solidária.

86. De fato, representando as normas de responsabilidade tributária “garantia” especial ao crédito tributário, não faz sentido algum interpretar o Código Tributário Nacional de modo a dotar essa espécie de crédito de menor garantia que os créditos comuns da empresa para com terceiros. Assim, se, por força do Código Civil, respondem os administradores solidariamente com a pessoa jurídica pelos atos ilícitos que cometerem, não é possível aceitar que, se o ato ilícito for cometido contra a Administração Tributária, a responsabilidade desse administrador fique condicionado à ausência de bens da sociedade, bem como não é correto defender que a pessoa jurídica fique desonerada⁶.

87. A tese da responsabilidade subsidiária – em sentido próprio – peca por ler implícito no art. 135 do CTN a condição de “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” (pessoa jurídica), condição esta que só está expressa no art. 134 do CTN, que, de fato, instituiu responsabilidade subsidiária para as pessoas ali descritas. Demais disso, se a responsabilidade do art. 135 do CTN também fosse subsidiária, perderia sentido o inciso I desse mesmo art. 135. Qual é o sentido de responsabilizar subsidiariamente, pela prática de ato ilícito, quem já é responsável subsidiário? O único sentido possível do inciso I do art. 135 do CTN é o seguinte: os responsáveis subsidiários do art. 134, caso pratiquem ilicitude, passam a ter responsabilidade solidária, respondendo juntamente com a pessoa jurídica independentemente de haver “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal” por parte desta; nesse caso, a responsabilidade subsidiária cede para a responsabilidade solidária, que é mais rigorosa.

⁶ A menção ao regramento do Código Civil, que também impõe a responsabilidade solidária dos administradores que infringirem a lei, é feita com maestria pelo eminente Procurador da Fazenda Nacional Dr. Marcus Abraham, em artigo científico ainda pendente de publicação. Também faz referência à responsabilidade solidária dos sócios-gerentes, em decorrência do Código Civil, José Eduardo SOARES E MELO: *Curso de Direito Tributário*, 4ª ed., São Paulo, Dialética, 2005, p. 211.

88. Por sua vez, a tese da responsabilidade por substituição, pessoal e exclusiva, peca por prever implícito no art. 135 do CTN a desoneração da pessoa jurídica contribuinte, coisa que não está dita nem insinuada nesse dispositivo legal. A desoneração do contribuinte não pode ocorrer por obra de mera interpretação extensiva; demanda, rigorosamente, norma expressa de desoneração. Logo, não havendo qualquer preceito que afaste o dever da pessoa jurídica de pagar o crédito tributário, continua ela com este dever, sem óbice para a exigência de pagamento também do terceiro responsável.

89. Em verdade, a responsabilidade tributária imposta ao administrador em decorrência da prática de ato ilícito é, no que tange ao nascimento, à natureza e à cobrança, autônoma da responsabilidade (em sentido amplo) da pessoa jurídica contribuinte pelo pagamento do crédito tributário. O dever desta decorre de ato lícito: o fato jurídico tributário propriamente dito (evento econômico – produção, circulação ou detenção de riqueza). Já a responsabilidade daquele decorre de ato ilícito: a “infração de lei” prevista no caput do art. 135 do CTN. A hipótese normativa de nascimento duma obrigação é fato lícito; a doutra, fato ilícito. Em substância, as naturezas de ambas as obrigações são distintas. A obrigação do responsável é tributária tão-só mediatamente, pois a norma que a impõe remete seu prescritor à obrigação tributária *stricto sensu*. Em suma, trata-se de obrigações distintas, autônomas (nesses termos), atadas entre si simplesmente pelo nexo de adimplemento: o pagamento duma extingue a outra.

90. Assim, surgindo a responsabilidade do administrador-infrator, não temos uma obrigação solidária propriamente dita, senão obrigações solidárias. Explicamos. Não temos uma obrigação unitária com pluralidade de sujeitos passivos na relação jurídica. Temos, isto sim, duas ou mais obrigações, ligadas pelo vínculo da solidariedade. É o que a doutrina antiga chamava de solidariedade imprópria.

91. J.M. de Carvalho Santos⁷, citando a lição de Windscheid baseada no direito romano, diferenciava a solidariedade perfeita da solidariedade imperfeita. Na primeira, haveria unidade de obrigação e pluralidade de sujeitos. Na última, haveria pluralidade de obrigações e unidade de execução. Essa distinção também foi mencionada por Paulo de Lacerda⁸. F.C. Pontes de Miranda⁹, por sua vez, assim explica os conceitos de que estamos tratando:

“Entre diferentes créditos do mesmo credor contra diferentes devedores, pode dar-se que um se libere se o outro solve a dívida. A causa seria a mesma, na solidariedade: na solidariedade imperfeita, há duas ou mais, conforme o número de devedores. Pode-se dizer que a solidariedade dita imperfeita não é solidariedade? Não. O que não se confunde com a solidariedade é a concorrência de pretensões sem solidariedade”.

92. A utilidade do conceito de solidariedade imperfeita para a análise da responsabilidade do terceiro infrator está em observar que sua obrigação não se confunde com a obrigação do contribuinte. As referidas obrigações

⁷ Código Civil Brasileiro Interpretado, v. 11, 12ª ed., Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1984, pp. 178-9.

⁸ Manual do Código Civil Brasileiro – Direito das Obrigações, v. 10, Rio de Janeiro, Jacintho Ribeiro dos Santos, 1928, p. 225.

⁹ Tratado de Direito Privado, t. XXII, 1ª ed., Campinas, Bookseller, 2000, p. 402.

nascem em momentos distintos, têm natureza distinta uma da outra e podem ser declaradas pela autoridade competente em momentos distintos; nesse sentido, são autônomas. Sem embargo disso, há entre elas nexo de adimplemento, de modo que o pagamento duma obrigação extingue a outra, por isso podemos dizer que são obrigações solidárias (solidariedade imperfeita). Além disso, a responsabilidade em sentido estrito (do administrador que incorre no art. 135 do CTN) é subordinada à obrigação tributária do contribuinte, no sentido de que sua existência, validade e eficácia dependem de ser existente, válida e eficaz esta última. Isso demonstra que estamos diante de relação jurídica de garantia. Nesse sentido, a obrigação do responsável é subordinada (à existência, validade e eficácia da obrigação do contribuinte).

93. Enfim, tomando por base a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, cremos que devam ser descartadas as teses da responsabilidade substitutiva e subsidiária (em sentido próprio) do administrador que comete ato ilícito e incorre no art. 135 do CTN. Assim, quando se lê nos julgados a menção de que respondem os “sócios-gerentes” “por substituição”, deve-se entender aí meramente a referência à responsabilidade em sentido amplo, em que o responsável responde “em lugar” do contribuinte. Por sua vez, nas ementas em que se observa a expressão “responsabilidade subsidiária”, somente podemos aí tomar a responsabilidade subsidiária em sentido impróprio, a qual exige, além da condição de administrador e da prática de ato ilícito, a ausência pagamento pontual do tributo (a antiga “insolvência comercial”), e não a insolvabilidade do contribuinte (pessoa jurídica). A responsabilidade subsidiária em sentido impróprio confunde-se, em seus efeitos práticos, com a responsabilidade solidária.

94. Assim, em conclusão, restando somente as teses da responsabilidade subsidiária em sentido impróprio e a da responsabilidade solidária, pensamos ser mais adequada a adoção desta última, seja em razão dos fundamentos encontrados nos mais diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça, seja em razão da interpretação sistemática da ordenação tributária. Logo, o terceiro que (a) for administrador e (b) cometer o ato ilícito no exercício da gerência da empresa responde solidariamente com a pessoa jurídica pelo pagamento do crédito tributário, sendo sua responsabilidade (do administrador-infrator) autônoma da obrigação do contribuinte quanto ao nascimento, à natureza e à cobrança, mas subordinada quanto à existência, validade e eficácia. Demais disso, as responsabilidades de cada responsável são autônomas entre si, quanto à existência, validade e eficácia, sendo atadas tão-somente pelo nexo de adimplemento.

95. Por fim, ressaltamos que o art. 135, III, do CTN pode ser aplicado para responsabilizar não só o administrador de direito, mas também o administrador de fato da empresa. Assim, ainda que o estatuto ou contrato social não confira poderes a um dos sócios para praticar atos de gerência, se este é o administrador de fato da pessoa jurídica, deve ser igualmente responsabilizado pela prática de atos ilícitos.

[...]

De acordo com o referido parecer, "a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ao admitir o ajuizamento da execução fiscal diretamente contra o sócio-gerente, ao lado da sociedade, está por admitir também que a pretensão contra este é desde já exigível,

podendo o Fisco ingressar em seu patrimônio sem que seja necessário esgotar a busca de bens da empresa. Assim, deve-se excluir tanto a tese da responsabilidade subsidiária (em sentido próprio) do administrador quanto a tese da responsabilidade subsidiária da pessoa jurídica."

"Por força do mesmo julgado (EREsp 702.232/RS), absolutamente seguido pelas Turmas que compõem a Primeira Seção daquela colenda Corte Superior, que admite que figurem como réus da execução tanto o administrador quanto a pessoa jurídica, não é possível acolher a tese da responsabilidade por substituição. Ora, se o administrador responde ao lado da pessoa jurídica, obviamente, sua responsabilidade não é exclusiva, não devendo ser desonerada a sociedade empresária."

O Direito Tributário se preocupa com o fato econômico da circulação de riqueza, e "se a pessoa jurídica promove esse fato econômico, surge para si a obrigação tributária, independentemente de haver ilicitude ou não por parte dos administradores. Não há o menor sentido em 'desonerar' dos respectivos tributos a pessoa jurídica que 'auferiu faturamento', 'vendeu mercadorias', 'prestou serviços'. Portanto, deve ser excluída a tese da responsabilidade tributária exclusiva, por substituição propriamente dita."

Se as normas de responsabilidade tributária representam "garantia" especial do crédito tributário, "não faz sentido algum interpretar o Código Tributário Nacional de modo a dotar essa espécie de crédito de menor garantia que os créditos comuns da empresa para com terceiros. Assim, se, por força do Código Civil, respondem os administradores solidariamente com a pessoa jurídica pelos atos ilícitos que cometerem, não é possível aceitar que, se o ato ilícito for cometido contra a Administração Tributária, a responsabilidade desse administrador fique condicionado à ausência de bens da sociedade, bem como não é correto defender que a pessoa jurídica fique desonerada."

"A tese da responsabilidade por substituição, pessoal e exclusiva, peca por prever implícito no art. 135 do CTN a desoneração da pessoa jurídica contribuinte, coisa que não está dita nem insinuada nesse dispositivo legal. A desoneração do contribuinte não pode ocorrer por obra de mera interpretação extensiva; demanda, rigorosamente, norma expressa de desoneração. Logo, não havendo qualquer preceito que afaste o dever da pessoa jurídica de pagar o crédito tributário, continua ela com este dever, sem óbice para a exigência de pagamento também do terceiro responsável."

"Logo, o terceiro que (a) for administrador e (b) cometer o ato ilícito no exercício da gerência da empresa responde solidariamente com a pessoa jurídica pelo pagamento do crédito tributário, sendo sua responsabilidade (do administrador-infrator) autônoma da obrigação do contribuinte quanto ao nascimento, à natureza e à cobrança, mas subordinada quanto à existência, validade e eficácia. Demais disso, as responsabilidades de cada responsável são autônomas entre si, quanto à existência, validade e eficácia, sendo atadas tão-somente pelo nexo de adimplemento."

Realmente, a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN está caracterizada pelo vínculo de solidariedade existente entre os administradores que cometeram ato ilícito no exercício da gerência da empresa e a pessoa jurídica.

Não foi correta a decisão contida no acórdão paradigma, que, mesmo tendo reconhecido a hipótese de conduta dolosa e mantido a multa qualificada de 150%, afastou a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN, com o entendimento de que a responsabilidade dos diretores e gerentes é exclusiva; de que o Fisco não pode autuar

conjuntamente a pessoa jurídica e seus administradores; e que, isso ocorrendo, deve prevalecer apenas o lançamento contra a pessoa jurídica (que foi o que se deu no caso paradigma).

Se é perfeitamente possível promover a execução fiscal conjuntamente contra a pessoa jurídica e seus administradores, por óbvio que também é perfeitamente possível realizar o lançamento contra a pessoa jurídica (contribuinte) e contra os seus administradores (responsáveis tributários).

No contexto do art. 135 do CTN, a responsabilidade do administrador é solidária, seja com a pessoa jurídica, seja com eventuais outros administradores que possam ter participado dos mesmos atos/conduas que ensejaram a responsabilização.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial de Mário Kenji Iriê, para fins de manter sua condição de responsável pelos créditos tributários constituídos contra a empresa MKJ Importação e Comércio Ltda.

2ª DIVERGÊNCIA

A segunda divergência a ser examinada diz respeito à exigência do IR/Fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, quando já houve a glosa dos custos/despesas.

É preciso fazer uma observação em relação ao exame de admissibilidade do recurso especial para o IR/Fonte.

Já foi relatado que no mesmo item "2" do recurso (na verdade item III.2), que trata do IR/Fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, quando já houve a glosa dos custos/despesas, o recorrente também suscitou divergência em relação à falta de comprovação dos pagamentos que ensejaram essa tributação; e que o recurso especial sobre esse ponto não foi admitido no despacho de exame de admissibilidade, por falta de prequestionamento.

O problema é que o despacho de reexame de admissibilidade se ateve aos títulos dos itens do recurso, e não se deu conta de que o item "2" (na verdade, item III.2 do resp) tratava de duas matérias relativas ao IR/FONTE, que foram analisadas separadamente no despacho de exame, com seguimento do recurso para a primeira, e negativa de seguimento do recurso para a segunda matéria.

Nestes termos, a impressão que se tem é que o despacho de reexame, embora tenha dito que mantinha na íntegra o despacho de exame, acabou admitindo integralmente o item "2" do recurso, uma vez que não fez qualquer menção à matéria desse item que teve seu seguimento negado (falta de comprovação dos pagamentos).

Entretanto, conforme já explicitado no despacho de exame de admissibilidade exarado pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, o recurso especial em relação à referida matéria não deve mesmo ser conhecido, por falta de prequestionamento.

Com efeito, na fase anterior do processo (recurso voluntário), o recorrente suscitou várias questões sobre o IR/Fonte, mas nenhuma delas tratava da falta de comprovação dos pagamentos.

O recorrente sustentou a "Ausência de Previsão Legal para Incidência do IR/Fonte" (recurso voluntário, item III.3), alegando que não foi a MKJ que procedeu a tais pagamentos, e que, portanto, ela não teria legitimidade para compor o pólo passivo nessa autuação; que os fatos imputados como ilícitos (pagamentos sem causa) não foram praticados pela MKJ, mas, sim, diretamente pela pessoa física que a administrava naquela oportunidade, o Sr. Elizeu Machado de Lima.

O recorrente também sustentou a "Impossibilidade da Exigência do IR/Fonte sobre Pagamentos Sem Causa Quando já Houve a Glosa das Despesas" (recurso voluntário, item III. 7), onde alegou que estaria havendo dupla tributação sobre os mesmos fatos (IRPJ/CSLL e IR/Fonte), matéria que foi novamente trazida no recurso especial, e admitida.

Há também um tópico que tratou do "Reajustamento da Base de Cálculo do IR/Fonte — Ofensa aos Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade e da Vedação de Utilização de Tributo com Efeito de Confisco" (recurso voluntário, item III.9), e ainda um outro intitulado "Tributo não é Sanção a Ato Ilícito — Ofensa ao Artigo 3º do Código Tributário Nacional" (recurso voluntário, item III.10).

A abordagem do IR/Fonte na fase processual anterior foi feita no contexto dos temas acima descritos.

Em nenhum momento o recorrente alegou que inexistia comprovação dos pagamentos. Ao contrário disso, ele sempre procurou demonstrar que os pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa (que ensejaram a tributação pelo IR/Fonte) foram realizados pela pessoa que administrava a MKJ naquela oportunidade, o Sr. Elizeu Machado de Lima.

Aliás, como bem observou o despacho de exame de admissibilidade, o acórdão recorrido, logo de início, fez constar expressamente que "a efetivação dos pagamentos, fato autorizador da aplicação da presunção prevista no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, constitui matéria incontroversa nos presentes autos", uma vez que no curso do procedimento fiscal a informação prestada à fiscalização foi de que "os pagamentos objeto das questões constantes do TI eram feitos exclusivamente pelo então administrador da empresa, Sr. Elizeu Machado de Lima, que geria o caixa da empresa".

Desse modo, não cabe mesmo conhecer do recurso especial quanto à segunda divergência suscitada no item que trata do IR/Fonte (item III.2 do resp), relativamente à falta de comprovação dos pagamentos que ensejaram a incidência desse tributo, uma vez que a matéria realmente não foi prequestionada.

Já a primeira divergência apontada nesse mesmo item, referente à impossibilidade de exigência do IR/Fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, quando já houve a exigência de IRPJ/CSLL por glosa de custos/despesas, deve ser conhecida, pelas razões contidas no despacho de exame de admissibilidade.

Em síntese, o recorrente alega que não se pode admitir lançamento de IR/Fonte concomitante à exigência do IRPJ/CSLL por glosa de despesas; que o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 não contempla a hipótese de exigência do imposto sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa que, ao mesmo tempo, configuram redução indevida do resultado da pessoa jurídica.

Entretanto, os fundamentos do acórdão recorrido sustentam um entendimento que dá a melhor solução à questão suscitada:

[...]

Equivoca-se o Recorrente quando sustenta não ser possível a exigência do imposto de renda retido na fonte concomitantemente com a glosa da despesa (ou do custo).

Com efeito, as infrações são de naturezas absolutamente distintas, motivo pelo qual geram consequências tributárias da mesma forma distintas (“uma coisa é uma coisa, outra coisa é outra coisa”).

A glosa de despesa/custo, no caso vertente, tomou por base a constatação de inserção de documentos inidôneos para servir de suporte para os dispêndios realizados. Se, por outro lado, inexistisse controvérsia acerca da efetivação dos pagamentos, e, em relação a estes, o contribuinte não faz prova de quem foram os verdadeiros beneficiários dos recursos, é perfeitamente cabível a aplicação da presunção estampada no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Incorre em equívoco novamente o Recorrente ao afirmar que a consideração de que houve pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado significa dizer que os valores referentes a esses pagamentos não transitaram pela contabilidade. A ausência de contabilização de pagamentos autoriza a aplicação de presunção de omissão receitas, nos exatos termos do disposto no art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996, não guardando qualquer relação com a prevista no citado art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

O pressuposto, no caso, é que, não havendo a identificação do beneficiário dos pagamentos ou não sendo justificada a causa da sua realização, estamos diante de renda que deveria ser submetida à tributação, estabelecendo a lei que, em tais circunstâncias, a incidência se dará naquele que efetuou os referidos pagamentos, devendo, inclusive, ser reajustada a base para fins de tributação, eis que se considera que o valor do pagamento representa o montante líquido recebido pelo beneficiário.

Os demais argumentos, quais sejam, desconformidade do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, com o art. 43 do Código Tributário Nacional; ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação de utilização de tributo com efeito de confisco, face ao reajustamento da base de cálculo na determinação do imposto; e ofensa ao conceito de tributo em virtude da natureza sancionatória da norma prevista no referido art. 61, cabe, apenas, esclarecer que, nos termos da súmula CARF nº 2, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

As bases jurídicas para a incidência do IRPJ/Lucro Real e do IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa são completamente distintas.

Não há que se falar que essas incidências tributárias se dão sobre uma mesma base, sobre uma mesma materialidade, que há alguma cumulatividade de incidências, etc.

No IRPJ, a empresa está na condição de contribuinte, e responde por fato gerador por ela mesma praticado. A renda é dela.

Já no caso do IR/Fonte, a renda é do beneficiário do pagamento. A empresa, que é a fonte pagadora, apenas se torna "responsável" pelo recolhimento do imposto que seria devido por outrem. Ela não está na condição de contribuinte, mas precisamente na condição de responsável, conforme previsto no art. 121, II, do Código Tributário Nacional.

O fato é que diante da onerosidade das relações que uma empresa trava com terceiros, como regra, e da impossibilidade de se buscar o imposto devido por aquele que recebeu o pagamento, por não identificado ou por falta de comprovação da causa da operação, a permitir a incidência tributária, a lei institui essa modalidade de tributação por IR exclusivo na fonte.

A questão deve ser colocada nos seguintes termos:

(1) não é qualquer dispêndio da empresa que pode figurar como despesa dedutível. Um pagamento feito a beneficiário não identificado ou sem causa comprovada não pode amparar uma despesa que irá reduzir o lucro real da empresa. É isso que justifica a glosa da despesa quando se está apurando o IRPJ pelo lucro real; e

(2) o fato desse dispêndio (pagamento feito a beneficiário não identificado ou cuja causa não seja comprovada) não configurar despesa dedutível no lucro real da empresa (fonte pagadora) em nada interfere no acréscimo patrimonial auferido por aquele que foi beneficiário do pagamento, cuja renda deve ser tributada.

Por essas razões, cabe rejeitar a alegação do recorrente, endossada pelos paradigmas, no sentido de que haveria uma incompatibilidade intrínseca entre o regime do lucro real e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado e/ou sem comprovação da operação ou de sua causa.

Correto, portanto, o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido.

Desse modo, voto no sentido de também NEGAR provimento ao recurso especial de Mário Kenji Iriê, relativamente à "exigência do IR/Fonte sobre pagamentos sem causa quando já houve a glosa dos custos/despesas".

Em resumo, CONHEÇO do recurso especial de Mário Kenji Iriê em relação às divergências quanto à responsabilidade tributária que lhe foi imputada e quanto à "exigência do IR/Fonte sobre pagamentos sem causa quando já houve a glosa dos custos/despesas, e lhe NEGO provimento no mérito.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Declaração de voto

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa.

Apesar do brilhante voto do Conselheiro Relator, peço permissão para discordar do seu entendimento em relação à exigência do IR/Fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, quando já houve a glosa dos custos/despesas, devidamente tributadas pelo IRPJ e CSLL.

No meu entendimento, quando existir Glosa de Custos e Despesas na apuração do IRPJ e CSLL por notas fiscais inidôneas, mostra-se contraditória a tributação do Imposto de Renda em virtude de pagamentos sem causa, pois o registro contábil de despesa amparado em nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, além da exigência do IRPJ e da CSLL (em face da glosa da despesa inexistente ou não comprovada), a cobrança do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

A aplicação do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1.995, está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por glosa de custos e despesas, como foi o caso concreto, onde houve a incidência do IRPJ e CSLL.

Com a edição da Lei nº 9.249/96, surge clara a opção do legislador pela adoção da tributação segredada, ou seja, se o rendimento foi tributado na pessoa jurídica não será mais tributado, não só na pessoa física como em outra pessoa jurídica, eventual e presumidamente beneficiárias.

Nesse novo quadro, temos o desaparecimento do art. 44, que tinha por fim tributar as situações em que, por presunção de que a receita omitida e/ou a redução do lucro líquido era distribuída a sócios que, repetindo, não comportavam a utilização do art. 61, da Lei nº 8.981/95. Em outras palavras, significa dizer que o art. 61, da Lei nº 8.981/95, evidentemente, não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo art. 44, da Lei nº 8.541/95.

Em sendo assim, a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, o que é mais importante, desde que o mesmo fato/valor que serve de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real ou presumido.

Disponha o art. 44 da Lei nº 8.541/92, na redação que lhe foi dada pelo art. 3º da Medida Provisória nº 492/94, convertida na Lei nº 9.064/95:

“Art. 44 - A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

§ 1º - O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida.

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios.”

Por outro lado, temos o preceito legal trazido no enquadramento legal do Auto de Infração, em relação ao imposto de renda retido na fonte, mais precisamente o art. 61 da lei nº 8.981/95:

“Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, 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.”

Da leitura desses dispositivos, há de se concluir que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 não convivia com o art. 44 da Lei nº 8.541/92, significando dizer que, quando, ainda que por presunção, o rendimento era distribuído aos sócios tinha aplicação o art. 44, nunca o art. 61.

Confirmando essa afirmação, temos a disposição expressa no art. 62 da mesma Lei nº 8.981/95, nos seguintes termos:

Art. 62 - A partir de 1º de janeiro de 1995, a alíquota do imposto de renda na fonte de que trata o art. 44, da Lei nº 8.541, de 1992, será de 35%.

Houve, portanto, uma clara distinção, ou seja, o art. 61 também comportava uma presunção de distribuição de recursos a sócios, desde que não pela via da omissão de receitas, mas sempre pela subtração de resultados ainda não tributados, mesmo porque não faria sentido algum tributar a presunção da distribuição na omissão de receita a 25% e a presunção de distribuição por outros meios a 35%.

Ficava, então, o art. 61, reservado para aquelas situações em que o fisco provava a existência de um pagamento, cujo beneficiário ou causa não restasse comprovada.

Vamos, agora, ao que ficou estabelecido após a edição do art. 24 da Lei nº 9.249/96, que revogou o art. 44 da Lei nº 8.541/92.

Art. 24 - Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida à pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º - No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere à receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º - O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

(...)

Art. 36 - Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente”:

(...).

IV - os art. 43 e 44 da Lei nº. 8.541, de 23 de dezembro de 1992;

(...)”.

Portanto, com a edição da Lei nº 9.249/96, surge clara a opção do legislador pela adoção da tributação segregada, ou seja, se o rendimento foi tributado na pessoa jurídica

não será mais tributado, não só na pessoa física como em outra pessoa jurídica, eventual e presumidamente beneficiárias.

Nesse novo quadro, temos o desaparecimento do art. 44 que tinha por fim tributar as situações em que, por presunção de que a receita omitida e/ou a redução do lucro líquido era distribuída a sócios que, repetindo, não comportavam a utilização do art. 61 da Lei nº 8.981/95. Em outras palavras, significa dizer que o art. 61 da Lei nº 8.981/95, evidentemente, não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo art. 44 da Lei nº 8.541/95.

Em sendo assim, a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, o que é mais importante, desde que o mesmo fato/valor que servir de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real e ao lucro presumido.

Não é outra, ainda que por outro enfoque e por via de raciocínio diverso, a conclusão a que chegou o ilustre professor José Antonio Minatel em seu artigo publicado na Revista Dialética, o qual reproduzimos parte, *litteris*:

“Só depois de esgotadas essas verificações elementares, será possível promover o adequado enquadramento da situação fática à hipótese normativa que lhe corresponda. Essa cautela é recomendada para que se evitem os excessos costumeiramente praticados pelos agentes do Fisco, mormente quando deparam com pagamentos registrados como custo ou despesa na escrituração contábil da empresa fiscalizada, em que os reais beneficiários não se encontram identificados a contento. Nessa específica hipótese, estando a empresa na sistemática do lucro real para tributação de seus resultados pelo Imposto de Renda, o procedimento fiscal culmina, via de regra, com a lavratura de autos de infração para exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de juros moratórios e multa aplicada de ofício (75% ou 150%), sob o fundamento de glosa da dedutibilidade de despesas/custos não comprovados.

Concomitantemente, lavra-se outro auto de infração fundamentado no art. 61 da Lei nº 8.981/95, com exigência do malfadado IR-Fonte de 35%, acrescido, também, de juros e nova multa aplicada de ofício (75% ou 150%), agora sob o fundamento de que os mesmos gastos, contabilizados como custos/despesas, estão acobertando pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.

Evidente que há exageros e não se pode compactuar com a sobreposição e penalidades sancionando a mesma conduta.

Com efeito, ante a não-comprovação dos gastos contabilizados como custos/despesas, está legitimada a formalização de exigência do IRPJ e da CSLL indevidamente reduzidos, sendo pertinente que essa conduta que ocasionou indevida redução de tributos seja sancionada com a imposição de

multa de ofício (75% ou 150%). No entanto, não cabe outra penalidade sobre a mesma constatação fática, sendo indevida a exigência de 35% a título de IR-Fonte sob o pressuposto de falta de identificação do beneficiário do pagamento da mesma operação que teve a dedutibilidade negada, pois essa exigência tem nítido caráter de penalidade, como já demonstrado.

Mais grave ainda é ver essa penalidade pecuniária de 35% travestida de tributo ser gravada com nova penalidade, uma vez que sobre o valor do IR-Fonte exigido no auto de infração é calculada nova multa de ofício (75% ou 150%).

Lamentavelmente, lançamentos contaminados com essa grave deformação têm sido confirmados, sem mais reflexão, pelos órgãos encarregados de solucionar os conflitos entre Fisco e contribuinte, como se vê do pronunciamento da 4.ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, aqui reproduzido na parte atinente à matéria em estudo, verbis:

‘PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – PAGAMENTO EFETUADO A BENEFICIÁRIO SEM CAUSA - PAGAMENTOS EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO OU CAUSA - NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS - ARTIGO 61 DA LEI nº 8.981, DE 1995 - CARACTERIZAÇÃO. A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa dos pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, bem como não comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços, referidos em documentos emitidos por pessoa jurídica considerada ou declarada inapta, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento a beneficiário sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no art. 61 da Lei nº. 8.981, de 1995’.

Agride a estrutura da regra jurídica do Imposto sobre a Renda a afirmação final contida na ementa de que “o ato de realizar pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte”. A afirmação estará a salvo se vista a referida incidência com caráter de penalidade, para a qual o ato de realizar pagamento a beneficiário não identificado é que lhe dá tipicidade.

Portanto, é imperioso admitir que há limites e condições para a aplicação da penalidade prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95, a qual, quando cabível, deve ser vista com a mesma natureza da chamada “multa isolada”, sendo certo que sua aplicação por meio de lançamento de ofício (auto de infração) não comporta novo cálculo de multa sobre multa, sendo totalmente inadequada à imposição de multa de ofício de 75% ou 150% sobre o valor da penalidade quantificada em 35% do valor do pagamento sem causa, ou a beneficiário não identificado.

O grifo em quando cabível é para deixar registrado, pedindo vênica pela ênfase em discurso repetitivo, que essa penalidade de 35% do art. 61 da Lei nº 8.981/95 somente pode ser aplicada quando não houver exigência concomitante de tributo (IRPJ e CSLL) sobre a mesma operação, pois, nessa hipótese, a formalização de exigência de cunho tributário com a imposição da penalidade correspondente, que é o objetivo primeiro da administração tributária, absorve a multa isolada prevista para idêntica conduta.

Em conclusão, a imposição da multa isolada de 35% só é adequada para sancionar condutas que impeçam a identificação da causa ou do beneficiário de pagamento, praticada por pessoas jurídicas não submetidas à tributação pelo lucro real ou presumido."

(Grifei)

Desse ensaio, dentre outras lições, podemos extrair que é absolutamente vedada à possibilidade de escolha, ou seja, se cabível a tributação pelo IRPJ e CSLL por redução do lucro líquido, não pode a autoridade lançadora simplesmente abandonar essa tributação para eleger a mais gravosa contida no art. 61 em comento e, muito menos e pelos mesmos motivos, lançar as duas exações. Isto porque e, por óbvio, a Lei nº 8.981/95 não revogou as normas que regem a tributação pelo lucro real e lucro presumido.

Com essa ordem de ideias, manifesta-se inarredável a conclusão de que o lançamento de ofício ora vergastado deve ser anulado quanto ao IRRF, em face da evidente impossibilidade jurídica de concomitância com a tributação decorrente da glosa de custos e despesas por parte da fiscalização.

Por todo o exposto, voto por dar PROVIMENTO ao recurso especial do Contribuinte relativamente à "exigência do IR/Fonte sobre pagamentos sem causa quando já houve a glosa dos custos/despesas".

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa

Processo nº 11516.006348/2009-63
Acórdão n.º **9101-002.605**

CSRF-T1
Fl. 46
