



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.722411/2014-70
ACÓRDÃO	1101-001.983 – 1 ^a SEÇÃO/1 ^a CÂMARA/1 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SULMAR INDÚSTRIA COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ART. 135, III, DO CTN – ADMINISTRADOR – EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI.

A responsabilidade pessoal do administrador depende da comprovação de que tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto. A mera condição de sócio-gerente, desacompanhada de prova de conduta dolosa, não autoriza a imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Acompanharam o Relator pelas conclusões os Conselheiros Roney Sandro Freire Correa, Edmilson Borges Gomes e Efigênio de Freitas Júnior. O Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior manifestou intenção de apresentar declaração de voto, a qual reflete o posicionamento dos Conselheiros que acompanharam o Relator pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário protocolado pelo responsável solidário (efls.705/713) interposto contra acórdão da DRJ, efls. 659/692, que julgou parcialmente procedente impugnações administrativa apresentada pelo contribuinte e responsável solidário (efl.594/604), referentes à autuação (efls.04/51), lastreado em Relatório Fiscal (efls.62/84) que constituiu créditos tributários de IRPJ, referentes ao ano calendário de 2011, acrescidos de multa de ofício, além de encargos moratórios.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido:

DA AUTUAÇÃO Conforme Relatório Fiscal de fls. 62/84, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, relativa ao ano-calendário de 2011, verificou-se, em síntese, o seguinte:

DOS ATOS DA FISCALIZAÇÃO E DA CONTRIBUINTE

Do Termo de Início de Fiscalização e da Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF)

Quando do início da ação fiscal (10/02/2014), a contribuinte foi intimada, através do Termo de Início de Fiscalização, a apresentar e colocar à disposição da fiscalização diversos elementos pertencentes à sua escrituração comercial e fiscal do ano de 2011, dentre estes, os extratos bancários das contas de depósito mantidas no Banco Bradesco.

No dia 05/03/2014, a contribuinte apresentou e entregou à fiscalização, dentre outros, os seguintes esclarecimentos escritos (doc. 19): "A requerente foi intimado a apresentar documentos e a prestar esclarecimentos os quais o faz adiante:

1. Relativo a apresentação de extratos bancários, a requerente buscou por todos os meios atender à exigência, contudo a instituição bancária impôs diversas e pesadas taxas para a emissão além de exigir a satisfação da quitação de débitos que a requerente está pendente com a instituição financeira.

2. Assim, se faz necessário a vossa diligência para a obtenção dos referidos documentos, nos termos da Lei Complementar 105/2001, artigo 1, § 3º, Inciso V, combinado com o decreto 3724/2001, artigo 2º artigo 3º, Inciso VII, e Lei 9.430/96, especialmente o artigo 33, inciso I". Tendo em vista os esclarecimentos escritos apresentados pela contribuinte a respeito da impossibilidade de entrega dos extratos bancários, e que tais documentos eram indispensáveis e necessários à execução dos procedimentos fiscais de fiscalização, no dia 11/03/2014 a fiscalização solicitou à autoridade competente, a emissão de RMF (doc. 02) junto ao Banco Bradesco. No dia 11/03/2014, o Delegado da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis expediu para o Banco Bradesco, a RMF nº 0920100/2014/00005-8 (doc. 02), através da qual foram requisitados os extratos bancários da conta corrente do período de 01/01/2011 a 31/12/2011.

O Banco Bradesco recebeu a RMF no dia 21/03/2014, e, no dia 04/04/2014, encaminhou via postal, os extratos bancários das contas de depósito nºs 11.010-8 e 11.020-2, mantidas pela contribuinte na Agência nº 2035 (doc. 15); por sua vez, a fiscalização recebeu os referidos extratos bancários no dia 16/04/2014 (doc. 15).

Das intimações

A contribuinte foi intimada a comprovar, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, dentro do prazo de 10 dias úteis:

(1) as origens dos recursos utilizados para os créditos bancários efetuados nas contas de depósito de sua titularidade, mantidas no Banco Bradesco; e

(2) as origens ou causas das operações dos pagamentos efetuados mediante saques nas contas de depósito de sua titularidade, mantidas no Banco Bradesco. A contribuinte apresentou esclarecimentos escritos (doc 19) e cópias simples de diversos documentos de natureza financeira e comercial, que alegou ampararem suas alegações (docs. 11/13).

Da diligência fiscal realizada junto ao Sr. Thiago da Silva Morastoni

No dia 03/09/2014, a fiscalização instaurou junto ao Sr. Thiago da Silva Morastoni, diligência fiscal, para fins de coleta de informações e elementos referentes a alguns dos esclarecimentos escritos apresentados pela contribuinte, relativos aos créditos e pagamentos bancários efetuados nas contas de depósito de titularidade da contribuinte.

Da Representação Fiscal para Fins Penais - Crimes Contra a Ordem Tributária

No decorrer da ação fiscal, a fiscalização apurou fatos que, em tese, se constituiriam em crimes contra a ordem tributária, previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990. Por esta razão, formalizou Representação Fiscal para Fins Penais, objeto do processo nº 11516.722412/2014-14, contra os Srs. Cláudio Siquela Neto e Reginaldo Cláudio Siquela, sócios e administradores da contribuinte à época dos fatos verificados e das infrações apuradas na ação fiscal.

DESCRIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS E DOS FATOS VERIFICADOS PELA FISCALIZAÇÃO

No decorrer da ação fiscal, os extratos bancários das contas de depósito mantidas no Banco Bradesco e cópias simples de diversos documentos de natureza financeira ou comercial foram os únicos elementos disponibilizados pela contribuinte à fiscalização, de todos aqueles que lhes foram exigidos através do Termo de Início de Fiscalização.

A DIPJ e as DCTFs do ano-calendário de 2011 foram extraídas pela fiscalização dos Sistemas Informatizados da RFB. O contrato social da contribuinte e suas respectivas alterações foram obtidos previamente pela fiscalização, através dos Sistemas Informatizados da Junta Comercial do Estado de Santa Catarina - JUCESC. Desse modo, os exames fiscais realizados pela fiscalização ficaram limitados a estes elementos.

Da DIPJ e das DCTS

Com relação à DIPJ, a fiscalização verificou que a contribuinte optou pela tributação com base no lucro presumido e que, à exceção das informações constantes da Ficha 01 (Dados Iniciais), da Ficha 02 (Dados Cadastrais), e da Ficha 03 (Dados do Representante e do Responsável), as informações de natureza

econômico-fiscais constantes das demais fichas foram prestadas pela contribuinte com seus respectivos valores zerados.

Com relação às DCTFs a fiscalização verificou que no quadro Dados Iniciais a contribuinte prestou, dentre outras, as seguintes informações: "Meses com ausência de débito a declarar: JANEIRO, FEVEREIRO, MARÇO, ABRIL, MAIO, JUNHO, JULHO, AGOSTO, SETEMBRO, OUTUBRO, NOVEMBRO, DEZEMBRO; Forma de tributação do lucro: PRESUMIDO".

Da falta de escrituração e apresentação dos livros contábeis de 2011

Quando do início da ação fiscal, a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar os seguintes elementos pertencentes à sua escrituração comercial e fiscal do ano de 2011, Matriz e Filial: Livro Diário, Livro Razão, ou Livro Caixa, Livro de Registro de Entradas, Livro de Registro de Saídas, Livro de Registro de Apuração, todos do ICMS; e Livro de Registro de Prestação de Serviços.

A contribuinte apresentou e entregou à fiscalização, dentre outros, os seguintes esclarecimentos escritos (doc. 19):

"O requerente foi intimado a apresentar documentos e a prestar esclarecimentos escritos os quais os faz adiante: (...) 3.No que tange aos livros diários, razão ou livro caixa, registro de entrada e saída, e apuração do ICMS, a requerente esclarece que não houve escrituração fisco contábil no ano de 2011".

Portanto, a contribuinte reconheceu, mediante confissão escrita, que não manteve e nem efetuou, escrituração comercial (contábil) e nem escrituração fiscal no ano de 2011.

Da falta de comprovação por parte da contribuinte, mediante apresentação de documentos hábeis e idôneos, das origens dos recursos utilizados para os créditos bancários efetuados nas contas de depósito de sua titularidade mantidas no Banco Bradesco

A contribuinte foi intimada a comprovar, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, as origens dos recursos utilizados para os créditos bancários efetuados nas contas de depósito de sua titularidade, mantidas no Banco Bradesco (doc. 15). A contribuinte apresentou, então, cópias simples de diversos documentos de natureza financeira e comercial (docs. 11/13), e, ainda, os seguintes esclarecimentos escritos (doc. 19):

"De forma a atender e justificar a movimentação em conta corrente, esclarece a requerente que a movimentação de créditos e débitos levadas a efeito em sua conta corrente, se deram em razão de movimentações de mercadorias, da empresa Pedevesa Distribuidora de Petróleo Ltda, Eldorado Combustíveis Ltda, Indústria e Comércio de Álcool Absoluto.

Conforme se denota, todas as operações levadas a efeito referem-se a compra e venda de álcool ou etanol (combustíveis). No que concerne ao crédito recebido de Thiago Morastoni, o mesmo refere-se a empréstimo efetuado, contudo não localizamos até a presente data contrato ou confissão de dívida, já o pagamento efetuado a Volnei Morastoni, trata-se de pagamento de parte do empréstimo de seu filho (Thiago Morastoni), tendo o crédito sido efetuado naquela conta em razão de sua solicitação. Os créditos efetuados nas contas de Lucimere Uller Siquela, Reginaldo Cláudio Siquela, foram em virtude de prestação de serviços, a primeira na qualidade de secretária, e o segundo na qualidade de gerente geral.

Os créditos efetuados nas contas de Claudino Siquela Neto, referem-se a probalabore. Os créditos efetuados nas contas de Lucimere Uller Siquela e Cia Ltda, referem-se a pagamento de fretes. Amparam estas alegações diversos documentos que embora não relacionados, são entregues/apresentados em anexo ao presente".

A fiscalização deferiu à contribuinte todos os prazos requeridos para que a mesma pudesse cumprir com a obrigação tributária de apresentar os documentos contábeis e fiscais, correspondentes às operações de conta própria e de conta alheia que realizou no ano de 2011, e que resultaram nos recebimentos e nos pagamentos constantes dos extratos bancários das contas de depósito, mantidas em seu nome no Banco Bradesco. Os documentos e os esclarecimentos escritos (docs. 11/13) apresentados e entregues pela contribuinte não comprovaram as origens dos recursos utilizados para os créditos bancários efetuados nas contas de depósito de sua titularidade, mantidas no Banco Bradesco. Entretanto, os esclarecimentos escritos (doc. 19) apresentados e entregues pela contribuinte, especificamente em relação a um crédito bancário no valor de R\$ 400.000,00, efetuado no dia 07/11/2011, na conta de depósito nº 11.010-8, motivou a fiscalização a diligenciar junto ao Sr. Thiago da Silva Mormstoni, identificado nos extratos bancários como a pessoa que remeteu à contribuinte, via operação bancária TED, o referido crédito bancário. Isto porque, a fiscalização considerou que o valor do crédito de R\$ 400.000,00 foi expressivo e por demais atípico, em relação aos valores dos demais créditos efetuados nas contas de depósito nº 11.010-8 e nº 11.020-5, de titularidade da contribuinte mantidas na Agência nº 2035-4, do Banco Bradesco (doc. 15).

A fiscalização diligenciou junto ao Sr. Thiago, que apresentou cópia simples do contrato bancário nº 2011001328 (doc. 18), firmado junto à Unicred Litoral, acompanhado dos seguintes esclarecimentos escritos (doc. 18):

"(...) Declaro para os devidos fins que o referido valor foi transferido na condição de EMPRÉSTIMO, ao Sr. REGINALDO SIQUELA, sócio-proprietário da empresa SULMAR INDÚSTRIA COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA-ME.

O empréstimo do referido valor foi acordado verbalmente, sem contrato formal, sob testemunho de VOLNEI JOSÉ MORASTONI, JAIRO LEDRA e FERNANDO CUSTÓDIO. Este recurso serviria para capitalização da empresa ora investigada, de propriedade do Sr. Reginaldo Siquela, amigo pessoal deste declarante.

Este recurso tem origem declarada em empréstimo obtido junto à Unicred Litoral, na agência 1301-3, conta: 99826-5, no valor total de R\$ 440.000,00. Ficou estabelecido que a devolução de tal valor se daria de forma parcelada, sendo que recebi até o momento o montante aproximado de R\$ 80.000,00.

Encaminho em anexo, o contrato nº 201101328, firmado entre este declarante e a instituição bancária Unicred Litoral para obtenção do recursos posteriormente destinado mediante empréstimo à SULMAR INDÚSTRIA COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA-ME, na pessoa do Sr. Reginaldo Siquela".

Os esclarecimentos escritos e os documentos (doc. 18) apresentados e entregues pelo Sr. Thiago foram acatados pela fiscalização, uma vez que o contrato verbal de empréstimo por mútuo, em que pese não ser a forma mais usual de celebração de negócios jurídicos, não é proibido pela lei civil.

Por sua vez, o Sr. Thiago, parte credora do contrato de mútuo não-escrito, comprovou com documentos hábeis e idôneos, a origem empréstimo obtido na Unicred Litoral (doc. 18) dos recursos utilizados na operação de mútuo, bem como a efetiva entrega via depósito através de operação bancária TED (doc. 15) do seu objeto à contribuinte, parte devedora do mesmo contrato de mútuo não-escrito.

Quanto aos demais esclarecimentos escritos apresentados e entregues pela contribuinte, a fiscalização entendeu que não caberia mais a realização de outras diligências fiscais para apurar os fatos neles alegados.

A fiscalização entendeu que, após ter sido conferido um prazo total de aproximadamente 159 dias corridos para que a contribuinte pudesse ter comprovado as origens dos recursos utilizados para os créditos bancários efetuados nas citadas contas de depósito, não caberia mais a realização de outras diligências fiscais. Isto porque, a realização de outras diligências fiscais comprometeria por um prazo ainda mais longo a conclusão dos trabalhos fiscais.

Os valores creditados nas contas de depósito da contribuinte cujas origens dos recursos não foram por ela comprovadas estão demonstrados detalhadamente no Anexo 001.

A análise dos documentos e dos esclarecimentos escritos apresentados e entregues pela contribuinte está demonstrada detalhadamente no Anexo 003.

Da falta de comprovação por parte da contribuinte, mediante apresentação de documentos hábeis e idôneos, das causas ou das operações que deram origens aos pagamentos efetuados mediante saques nas contas de depósito de sua titularidade mantidas no Banco Bradesco

A contribuinte foi intimada a comprovar, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, as causas ou operações que deram origens aos pagamentos efetuados mediante saques nas contas de depósito de sua titularidade, mantidas no Banco Bradesco.

A contribuinte apresentou, então, cópias simples de diversos documentos de natureza financeira e comercial (docs. 11/13), e, ainda, os seguintes esclarecimentos escritos (doc. 19): "De forma a atender e justificar a movimentação em conta corrente, esclarece a requerente que a movimentação de créditos e débitos levadas a efeito em sua conta corrente, se deram em razão de movimentações de mercadorias, da empresa Pedevesa Distribuidora de Petróleo Ltda, Eldorado Combustíveis Ltda, Indústria e Comércio de Álcool Absoluto. Conforme se denota, todas as operações levadas a efeito referem-se a compra e venda de álcool ou etanol (combustíveis).

No que concerne ao crédito recebido de Thiago Morastoni, o mesmo refere-se a empréstimo efetuado, contudo não localizamos até a presente data contrato ou confissão de dívida, já o pagamento efetuado a Volnei Morastoni, trata-se de pagamento de parte do empréstimo de seu filho (Thiago Morastoni), tendo o crédito sido efetuado naquela conta em razão de sua solicitação.

Os créditos efetuados nas contas de Lucimere Uller Siquela, Reginaldo Cláudio Siquela, foram em virtude de prestação de serviços, a primeira na qualidade de secretária, e o segundo na qualidade de gerente geral. Os créditos efetuados nas contas de Claudino Siquela Neto, referem-se a pro-labore.

Os créditos efetuados nas contas de Lucimere Uller Siquela e Cia Ltda, referem-se a pagamento de fretes. Amparam estas alegações diversos documentos que embora não relacionados, são entregues/apresentados em anexo ao presente".

A fiscalização deferiu à contribuinte todos os prazos requeridos para que a mesma pudesse cumprir com a obrigação tributária de apresentar os documentos contábeis e fiscais, correspondentes às operações de conta própria e de conta alheia que realizou no ano de 2011, e que resultaram nos recebimentos e nos pagamentos constantes dos extratos bancários das contas de depósito, mantidas em seu nome no Banco Bradesco.

Os documentos e os esclarecimentos escritos (docs. 11/13) apresentados e entregues pela contribuinte não comprovaram as causas ou operações que deram origens aos pagamentos efetuados mediante saques nas contas de depósito de sua titularidade, mantidas no Banco Bradesco.

Quanto aos esclarecimentos escritos apresentados e entregues pela contribuinte, a fiscalização entendeu que não caberia mais a realização de outras diligências fiscais para apurar os fatos neles alegados. A fiscalização entendeu que, após ter sido conferido um prazo total de aproximadamente 159 dias corridos para que a contribuinte pudesse ter comprovado as origens dos recursos utilizados para os créditos bancários efetuados nas citadas contas de depósito, não caberia mais a realização de outras diligências fiscais. Isto porque, a realização de outras diligências fiscais comprometeria por um prazo ainda mais longo a conclusão dos trabalhos fiscais. A realização de outras diligências fiscais afrontaria o princípio da isonomia (em relação aos contribuintes que cumpriram com suas obrigações tributárias, ainda que parcialmente), pois, assim, estaria, praticamente e de fato, substituindo a contribuinte (que não manteve escrituração contábil e fiscal, nem manteve em boa guarda a documentação comprobatória das suas operações) no cumprimento das obrigações que lhes foram impostas expressamente, pela legislação comercial e fiscal.

Os valores dos pagamentos realizados pela contribuinte, mediante saques efetuados nas contas de depósito de sua titularidade, mantidas no Banco Bradesco, cujas causas ou operações que deram origens não foram por ela comprovadas estão demonstrados detalhadamente no Anexo 002. A análise dos documentos e dos esclarecimentos escritos apresentados e entregues pela contribuinte está demonstrada detalhadamente no Anexo 003.

Da responsabilidade tributária passiva solidária atribuída ao Sr. Claudino Siquela Neto, sócio-cotista de direito e administrador da contribuinte à época dos fatos e das infrações apuradas

A fiscalização verificou que no ano de 2011, o Sr. Claudino Siquela Neto (CPF nº 077.537.769-40), era o sócio-cotista majoritário e administrador da contribuinte, com participação de 99% das quotas do seu capital social subscrito e integralizado, no valor total de R\$ 100.000,00. A sua responsabilidade societária e fiscal pelos atos praticados na administração da à época dos fatos e das infrações apuradas pela fiscalização, perante terceiros e perante as Administrações Públicas Fazendárias, decorreu por força expressa das leis civil e tributária, e, também, por força das obrigações assumidas expressamente no contrato social da empresa, a saber:

• Código Civil (Lei nº 10.406/2002): artigos 653, 656, 667, 1011, 1016, 1053, 1179, 1180 e 1194;

• CTN: artigo 135; • RIR/99: artigos 210 e 527; e

• Contrato Social Consolidado pela Primeira Alteração Contratual (doc. 14):

"Cláusula 9ª. A administração da sociedade será exercida pelo sócio CLAUDINO SIQUELA NETO, podendo praticar todos os atos para o bom desempenho de suas funções e consecução do fim do contrato, assinando todos e quaisquer papéis isoladamente, que a representará ativa e passivamente, nos atos judiciais e extrajudiciais, que se relacionarem com suas atividades, sendo vedada à prestações de garantias, fianças ou avais em negócios estranhos ao objetivo social, podendo, também, nomear procuradores.

(...) Cláusula 11. Ao término de cada exercício social, em 31 de dezembro, o administrador prestará contas justificadas de sua administração, procedendo à elaboração de inventário, do balanço patrimonial e do balanço do resultado econômico, cabendo aos sócios, na proporção de suas quotas, os lucros ou perdas apurados" (grifos da fiscalização). Tendo em vista os dispositivos legais e contratuais supracitados, o Sr. Claudino, na condição de sócio-cotista administrador de direito e de fato da contribuinte no ano de 2011, no exercício de suas funções frente à administração da empresa, deveria ter tido "o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios bens", como também deveria ter "aplicado toda sua diligência habitual na execução do seu mandato", o qual lhe foi estabelecido expressamente através da Cláusula 9ª do Contrato Social (doc. 14).

Dentre os cuidados e as diligências que o Sr. Claudino deveria ter tomado frente à administração da contribuinte, a fiscalização considerou os seguintes:

- A manutenção da escrituração comercial da empresa do ano de 2011, nos termos exigidos pela legislação comercial e pelo contrato social da própria empresa, independentemente de sua obrigação de apresentação ao Fisco Federal.
- A manutenção da escrituração fiscal estadual da empresa do ano de 2011, Matriz e Filial, nos termos exigidos pela legislação fiscal dos Estados Federados nos quais a empresa realizou operações com mercadorias ou serviços, independentemente de sua obrigação de apresentação ao Fisco Federal.
- A manutenção da escrituração comercial da empresa do ano de 2011, ou, no mínimo, a manutenção da escrituração fiscal da empresa representada pelo Livro Caixa completo, contendo toda a movimentação financeira, inclusive a bancária, que realizou naquele ano.
- A boa guarda de toda a documentação contábil e fiscal da empresa do ano de 2011, para fins de elaboração da escrituração contábil e fiscal e, também, da comprovação das operações que a empresa realizou naquele ano.
- A boa guarda de toda a documentação contábil e fiscal do ano de 2011, para que, no mínimo, pudesse ter comprovado, mediante documento hábeis e idôneos, (1) as origens dos recursos utilizados para os valores creditados nas duas contas da empresa mantidas no Banco Bradesco e (2) as operações que deram origens aos pagamentos efetuados mediante saques nas referidas contas.

- A prestação ao Fisco Federal de informações verídicas de natureza econômico-fiscal, relativas às atividades e operações que a empresa realizou no ano de 2011.

A fiscalização verificou que o Sr. Claudino, na condição de sócio-cotista administrador de direito e de fato da contribuinte, não cumpriu com as obrigações contábeis e fiscais acima elencadas, que lhes foram impostas expressamente pelos dispositivos da legislação comercial, da legislação fiscal e do contrato social da empresa.

Por sua vez, a fiscalização apurou fatos, decorrentes da conduta omissiva do Sr. Claudino frente à administração da contribuinte, que resultaram em infração à legislação tributária federal e na constituição de crédito tributário mediante lavratura de Autos de Infração.

Essa conduta omissiva do Sr. Claudino caracterizou-se como infração à lei comercial, à lei fiscal, e ao contrato social da empresa, resultando na sua responsabilidade passiva solidária com a contribuinte pelos créditos tributários apurados e lançados de ofício pela fiscalização, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN e artigo 210, inciso VI, do RIR/99.

A fiscalização esclarece que a Declaração de Microempresa da contribuinte, (doc. 14), datada de 25/11/2010, que foi apresentada para registro na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina (JUCESC), em cumprimento ao disposto na Lei Complementar nº 123/2006, não desobrigou o Sr. Claudino de cumprir as obrigações contábeis e fiscais acima elencadas, pelas seguintes razões:

- Para o ano-calendário de 2011, a contribuinte optou pela tributação com base no lucro presumido, e, portanto, ficou obrigada a cumprir as normas contábeis e fiscais estabelecidas pela legislação tributárias para as pessoas jurídicas optantes por aquele regime de tributação.

- Ainda que a contribuinte fosse considerada para fins comerciais e fiscais, uma microempresa ou uma empresa de pequeno porte, no ano de 2011 estaria obrigada por lei, a ter cumprindo as seguintes obrigações: ter mantido Livro Caixa completo, contendo toda a movimentação financeira, inclusive a bancária, que realizou naquele ano; ter emitido os documentos fiscais referentes às operações de vendas de mercadorias e de prestação de serviços que realizou naquele ano; e ter mantido em boa guarda toda a documentação contábil e fiscal relativas as suas atividades e operações que realizou naquele ano (artigo 26, incisos I e II, e § 2º, da Lei Complementar nº 123/2006).

Da responsabilidade tributária passiva solidária atribuída ao Sr. Reginaldo Cláudio Siquela, sócio-cotista de fato e administrador da contribuinte à época dos fatos e das infrações apuradas

A fiscalização verificou que o Sr. Reginaldo Cláudio Siquela (CPF nº 503.104.029-72), era sócio-cotista de fato e exercia as funções de administrador da contribuinte, juntamente com o outro sócio-cotista de direito, o Sr. Claudino Siquela Neto, à época dos fatos e das infrações apuradas, ou seja, no ano de 2011. Este fato ficou comprovado pelas duas provas testemunhais obtidas pela fiscalização. A primeira prova testemunhal foi o seguinte esclarecimento escrito (doc. 19) apresentado e entregue pela própria contribuinte em atendimento às intimações (doc. 03):

"(...) Os créditos efetuados nas contas de Lucimere Uller Siquela, Reginaldo Cláudio Siquela, foram em virtude de prestação de serviços, a primeira na qualidade de secretária, e o segundo na qualidade de gerente geral." A segunda prova testemunhal foi o seguinte esclarecimento escrito (doc. 18) apresentado e entregue pelo Sr. Thiago da Silva Morastoni em atendimento às intimações (doc. 05): "(...) Declaro para os devidos fins que o referido valor foi transferido na condição de EMPRÉSTIMO, ao Sr. REGINALDO SIQUELA, sócio-proprietário da empresa SULMAR INDÚSTRIA COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA-ME.

O empréstimo do referido valor foi acordado verbalmente, sem contrato formal, sob testemunho de VOLNEI JOSÉ MORASTONI, JAIRO LEDRA e FERNANDO CUSTÓDIO.

Este recurso serviria para capitalização da empresa ora investigada, de propriedade do Sr. Reginaldo Siquela, amigo pessoal deste declarante. Este recurso tem origem declarada em empréstimo obtido junto à Unicred Litoral, na agência 1301-3, conta: 99826-5, no valor total de R\$ 440.000,00. Ficou estabelecido que a devolução de tal valor se daria de forma parcelada, sendo que recebi até o momento o montante aproximado de R\$ 80.000,00.

Encaminho em anexo, o contrato nº 201101328, firmado entre este declarante e a instituição bancária Unicred Litoral para obtenção de recursos posteriormente destinado mediante empréstimo à SULMAR INDÚSTRIA COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA-ME, na pessoa do Sr. Reginaldo Siquela".

A fiscalização verificou que a participação do Sr. Reginaldo na administração da contribuinte encontra-se amparada em alguns dos documentos apresentados e entregues em atendimento às intimações, documentos estes denominados de "COMUNICADO" de Confirmação de Compra expedidos pelas empresas corretoras, os quais remetem ATT ao Sr. Reginaldo (docs. 11/13), conforme relatado detalhadamente no Anexo 003.

A fiscalização verificou que estas duas provas testemunhais se tornaram ainda mais robustas quando procedeu ao exame e à análise fiscal dos documentos constitutivos da contribuinte (doc. 14), arquivados na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina (JUCESC), e verificou que desde a sua constituição, até o encerramento da ação fiscal, a composição do quadro societário da empresa se modificou várias vezes, conforme sintetizado à fl. 77.

No período de 25/11/2010 a 09/05/2012, o Sr. Reginaldo esteve presente na composição societária da contribuinte na condição de representante legal de seu filho, o Sr. Luiz Henrique Siquela, o qual participava então, como simples sócio-cotista da sociedade, detendo apenas 1% do capital social subscrito e integralizado.

Este fato não era proibido por lei, e, a princípio, não revelava em si que o Sr. Reginaldo poderia ser, de fato, sócio e administrador da contribuinte. No dia 06/09/2012, os sócios Cláudio e Luiz Henrique, representado pelo seu pai, Reginaldo, venderam suas participações societárias na contribuinte para, respectivamente, o Sr. Jairo Luiz Ledra e a Sra. Simone Reitz Muller.

Este outro fato também não era proibido por lei, e, a princípio, não revelava em si que o Sr. Reginaldo poderia ser, de fato, sócio e administrador da contribuinte. No dia 10/12/2013, a sócia Simone vendeu sua pequena participação societária na

contribuinte para o Sr. Reginaldo, que ingressou na sociedade, então, na condição de simples sócio-cotista.

Este terceiro fato também não era proibido por lei, entretanto já revelava em si que o Sr. Reginaldo poderia ter sido, de fato, sócio e administrador da contribuinte à época em que representava legalmente na sociedade o seu filho, o então sócio-cotista, Sr. Luiz Henrique. No dia 28/05/2014, o sócio Jairo vendeu sua participação societária majoritária na contribuinte (99% do capital social) para o Sr. Reginaldo, que passou a ocupar na sociedade, então, a condição de único sócio-cotista e de administrador.

No dia 10/06/2014, o Sr. Reginaldo, na condição de único sócio-cotista e administrador da contribuinte, vendeu a sua total participação societária para o Sr. Ademir Ullrich, ou seja, apenas 13 dias após tê-la adquirido do Sr. Jairo. Estes dois últimos fatos não eram proibidos por lei, entretanto revelaram em si que o Sr. Reginaldo era, de fato, sócio e administrador da contribuinte, juntamente com o outro sócio da empresa, o Sr. Claudino, à época em que "representava" legalmente na sociedade o seu filho, o então sócio-cotista, Sr. Luiz Henrique.

Isto porque a operação de compra e venda do total das quotas do capital social da contribuinte, realizada no decorrer da execução da ação fiscal, comprovou que o Sr. Jairo não tinha mais interesse em permanecer como sócio-cotista da empresa e que alertou o Sr. Reginaldo das possíveis dívidas tributárias que resultariam pela falta de comprovação das operações realizadas pela empresa no ano de 2011, em razão da inexistência de escrituração e da documentação contábil e fiscal, fatos estes que estavam sendo apurados, então, pela fiscalização.

A aceitação do Sr. Reginaldo em adquirir a totalidade das quotas sociais do capital social da contribuinte, na situação e no momento a qual se encontrava, ou seja, submetida a um procedimento fiscal de fiscalização pelo Fisco federal, caracterizou-se como uma confissão tácita de que era sócio-cotista de fato e administrador da contribuinte no ano de 2011, uma vez que, ao ter adquirido a totalidade das quotas sociais do capital social da empresa, estaria assumindo as obrigações/dividas tributárias decorrentes dos fatos e das infrações relativas aquele período, que estavam sendo, então, apuradas pela fiscalização, conduta esta que, em tese, seria contrária aos seus próprios interesses.

Tendo em vista os dispositivos legais e contratuais transcritos no item anterior, o Sr. Reginaldo, na condição de sócio-cotista de fato e administrador da contribuinte no ano de 2011, no exercício de suas funções frente à administração da empresa, deveria ter tido "o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios bens", como também deveria ter "aplicado toda sua diligência habitual na execução do seu mandato", o qual lhe foi estabelecido expressamente através da Cláusula 9ª do Contrato Social Consolidado da contribuinte (doc. 14). Dentre os cuidados e as diligências que o Sr. Reginaldo deveria ter tomado frente à administração da contribuinte, a fiscalização considerou os seguintes:

- A manutenção da escrituração comercial da empresa do ano de 2011, nos termos exigidos pela legislação comercial e pelo contrato social da própria empresa, independentemente de sua obrigação de apresentação ao Fisco Federal.
- A manutenção da escrituração fiscal estadual da empresa do ano de 2011, Matriz e Filial, nos termos exigidos pela legislação fiscal dos Estados Federados

nos quais a empresa realizou operações com mercadorias ou serviços, independentemente de sua obrigação de apresentação ao Fisco Federal.

- A manutenção da escrituração comercial da empresa do ano de 2011, ou, no mínimo, a manutenção da escrituração fiscal da empresa representada pelo Livro Caixa completo, contendo toda a movimentação financeira, inclusive a bancária, que realizou naquele ano.
- A boa guarda de toda a documentação contábil e fiscal da empresa do ano de 2011, para fins de elaboração da escrituração contábil e fiscal e, também, da comprovação das operações que a empresa realizou naquele ano.
- A boa guarda de toda a documentação contábil e fiscal do ano de 2011, para que, no mínimo, pudesse ter comprovado, mediante documento hábeis e idôneos, (1) as origens dos recursos utilizados para os valores creditados nas duas contas da empresa mantidas no Banco Bradesco e (2) as operações que deram origens aos pagamentos efetuados mediante saques nas referidas contas.
- A prestação ao Fisco Federal de informações verídicas de natureza econômico-fiscal, relativas às atividades e operações que a empresa realizou no ano de 2011.

Desse modo, o Sr. Reginaldo, na condição de sócio-cotista e administrador de fato da contribuinte no ano de 2011, não cumpriu com as obrigações contábeis e fiscais, que lhes foram impostas expressamente pelos dispositivos da legislação comercial, da legislação fiscal e do contrato social da empresa. Por sua vez, a fiscalização apurou fatos, decorrentes da conduta omissiva do Sr. Reginaldo frente à administração da contribuinte, que resultaram em infração à legislação tributária federal e na constituição de crédito tributário mediante lavratura de Autos de Infração.

Essa conduta omissiva do Sr. Reginaldo caracterizou-se como infração à lei comercial, à lei fiscal, e ao contrato social da empresa, resultando na sua responsabilidade passiva solidária com a contribuinte pelos créditos tributários apurados e lançados de ofício pela fiscalização, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN e artigo 210, inciso VI, do RIR/99.

DAS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA APURADAS PELA FISCALIZAÇÃO

Falta de apresentação de livros e documentos da escrituração comercial e fiscal do ano de 2011 - Arbitramento do lucro no ano-calendário de 2011

A tributação com base no lucro presumido exige da pessoa jurídica habilitada a manutenção de escrituração contábil completa nos termos das leis comerciais, ou, alternativamente, a manutenção de escrituração fiscal completa representada pelo Livro Caixa, contemplando a movimentação financeira, incluindo a bancária. Para as duas hipóteses, a pessoa jurídica habilitada deve manter em boa ordem todos os livros, documentos e papéis que serviram de base da sua escrituração contábil e fiscal, conforme previsto expressamente no artigo 527 do RIR/99.

A fiscalização verificou que a contribuinte não cumpriu os requisitos legais para permanecer habilitada à tributação com base no lucro presumido no ano-calendário de 2011, fato este que implicou o lançamento de ofício das infrações apuradas realizado pelas regras estabelecidas para o lucro arbitrado, conforme previsto no artigo 530, inciso III, do RIR/99.

Omissão de receitas caracterizada por créditos bancários de origens não comprovadas

As operações bancárias decorrentes de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto à instituição financeira, devem ter suas origens comprovadas pela pessoa jurídica mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, independentemente de que tais operações terem sido ou não escrituradas nos seus livros comerciais ou fiscais, e, ainda, independentemente do regime de tributação do IRPJ por ela adotado para o período de apuração (lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado), conforme previsto expressamente nos artigos 220, 264, 527, inciso III, 849 e 925 do RIR/99. Portanto, a contribuinte teria a obrigação legal de:

- ter comprovado, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, as origens dos recursos utilizados para os créditos bancários efetuados nas contas de depósito bancário, mantidas em seu nome no Banco Bradesco, conforme lhe fora exigido pela fiscalização; e
- ter mantido em boa ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os documentos e demais papéis relativos às suas atividades, os quais teriam servido de base para comprovar e demonstrar as operações comerciais de conta própria e de conta alheia que realizou no ano de 2011.

A fiscalização verificou que a contribuinte, após ter sido regularmente intimada, não comprovou mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, as origens dos recursos utilizados para os créditos bancários efetuados nas contas de depósito bancário no ano de 2011, mantidas em seu nome no Banco Bradesco, fato este que caracterizou a infração de omissão de receita decorrentes de créditos (depósitos) bancários de origens não comprovadas, tributável a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Os valores creditados nas contas de depósito da contribuinte cujas origens dos recursos não foram por ela comprovadas estão demonstrados detalhadamente no Anexo 001.

A análise dos documentos e dos esclarecimentos escritos apresentados e entregues pela contribuinte está demonstrada detalhadamente no Anexo 003.

Falta de recolhimento do IRRF incidente sobre pagamentos efetuados sem comprovação das causas ou das operações que lhes deram origens

Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas devem ter as causas ou as operações que lhes origens comprovadas pela própria pessoa jurídica mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, independentemente de que tais operações terem sido ou não escrituradas nos seus livros comerciais ou fiscais, e, ainda, independentemente do regime de tributação do IRPJ por ela adotado para o período de apuração (lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado), conforme previsto expressamente nos artigos 220, 264, 527, inciso III, e 925 do RIR/99. Portanto, a contribuinte teria a obrigação legal de:

- ter comprovado, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos as causas ou as operações que deram origens aos pagamentos efetuados mediante saques nas contas de depósito de sua titularidade, mantidas no Banco Bradesco, conforme lhe fora exigido pela fiscalização; e

- ter mantido em boa ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os documentos e demais papéis relativos à suas atividades, os quais teriam servido de base para comprovar e demonstrar as operações comerciais de conta própria e de conta alheia que realizou no ano de 2011.

A fiscalização verificou que a contribuinte, após ter sido regularmente intimada, não comprovou mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, as causas ou as operações que deram origens aos pagamentos efetuados no ano de 2011, mediante saques nas contas de depósito de sua titularidade, mantidas no Banco Bradesco, fato este que caracterizou a infração de falta de recolhimento do IRRF incidente sobre pagamentos efetuados sem comprovação das causas ou das operações que lhes deram origens.

Os valores dos pagamentos realizados pela contribuinte, mediante saques efetuados nas contas de depósito de sua titularidade, mantidas no Banco Bradesco, cujas causas ou operações que deram origens não foram por ela comprovadas estão demonstrados detalhadamente no Anexo 002.

A análise dos documentos e dos esclarecimentos escritos apresentados e entregues pela contribuinte está demonstrada detalhadamente no Anexo 003. Os valores dos pagamentos realizados pela contribuinte serão considerados como rendimentos líquidos pela legislação tributária (artigo 674, § 3º, do RIR/99), para fins de incidência exclusivamente na fonte do IRRF. Desse modo, foram assim reajustados pela fiscalização: valor do pagamento constante do extrato bancário, multiplicado por 100 e dividido por 65. Tratando-se de IRRF incidente exclusivamente na fonte, não cabe à cobrança dos seus valores dos supostos/possíveis beneficiários dos rendimentos líquidos (dos pagamentos).

DOS ANEXOS AO RELATÓRIO FISCAL

São partes integrantes deste Relatório Fiscal os Anexos 001, 002, e 003, elaborados com base nos elementos apresentados pela contribuinte e pelos elementos coletados pela fiscalização no decorrer da execução da ação fiscal.

DOS LANÇAMENTOS Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2011 (valores em reais): 122.373,74 64.820,81 39.012,54 180.057,83 2.127.930,03 2.534.194,95 91.780,32 48.615,61 29.259,43 135.043,39 1.595.947,60 1.900.646,35 34.708,29 18.306,34 11.362,32 52.441,46 645.564,21 762.382,62 Obs:

- Multa de 75%;
- Juros de mora calculados até 09/2014;
- Fundamento legal constante dos respectivos Autos de Infração.

DA IMPUGNAÇÃO DA SULMAR E DO SR. CLAUDINO

Cientificados dos lançamentos, a Sulmar Indústria Comércio e Transportes LtdaME (contribuinte) e o Sr. Claudino Siquela Neto (considerado responsável solidário), por meio de seu advogado, regularmente constituído, apresentaram a impugnação de fls. 594/604, alegando, em síntese, o seguinte:

DA IMPROPRIEDADE DA INCLUSÃO DO SÓCIO NO PÓLO PASSIVO

Há uma notória impropriedade da inclusão do sócio no pólo da autuação fiscal, pois a solidariedade, ou ainda a responsabilidade direta ou subsidiária, decorre de

disposição expressa na lei, estando portanto distante da vontade do agente ou até mesmo de interpretações subjetivas. No caso dos autos, não há um elemento sequer que justifique a manutenção do sócio como responsável. O que se está a fazer é proceder a uma desconsideração da personalidade jurídica de forma completamente dispare da contida na lei.

Os casos de desconsideração, como se sabe, são aqueles em que há confusão patrimonial, fraude ou infração a lei, o que não é, em nenhuma hipótese, o caso dos autos. Esclarece-se quando se aduz fraude ou infração a lei, está se aduzindo propriamente do ato relativo à administração, isto é, à gestão da sociedade empresarial, não se confundindo com qualquer simples infração. Razão pela qual é nulo o Auto de Infração, por incorreto estabelecimento do polo passivo.

DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE GERAÇÃO DE RECEITAS – DA AUSÊNCIA DE DILIGÊNCIAS – DA ALÍQUOTA INCORRETA

Conforme explicou e poderia ter sido comprovado se realizado diligências, o que incompreensivelmente não foi efetuado, a empresa efetivamente movimentou valores em conta corrente, decorrentes da cooperação que exerceu com empresas do ramo de combustíveis, em receber e efetuar pagamentos destas mercadorias ou de seus insumos.

Não obstante os impostos de combustíveis ou serem retidos pelo produto ou serem isentos/alíquota zero, se devido, foram adimplidos pelas empresas que emitiram as notas fiscais, e realizaram a contabilização, a impugnante meramente transitou os valores em sua conta. Caso não seja o entendimento pelo mero trânsito de valores, é de se aplicar a alíquota inerente ao comércio de combustíveis, pois restou cristalino que todas as saídas e entradas estavam amplamente ligadas a este produto (combustível / álcool).

Não houve também, nenhum aporte para evidenciar a geração de receita/renda. O que se fez foi simplesmente exigir a satisfação do crédito mediante a entrada, e pior, saída de recursos da conta corrente.

Nem se argumente que não comprovou a impugnante as operações, pois estas foram devidamente informadas à fiscalização, e poderiam em eventual dúvida serem realizadas diligências. Não se argumente também que a contribuinte deveria ter requerido diligência. No Direito Tributário não se tolera a presunção, prova-se (encargo este que é atribuído ao Fisco).

Assim, as diligências deveriam ter sido determinadas de ofício.

Note-se que este raciocínio foi empregado para o caso do empréstimo que envolvia figura política do município; se diligenciou-se neste, a diligência deveria ter ocorrido da mesma forma nos outros. Aos nossos olhos, nada justifica o tratamento desigual para os casos iguais. Não há nenhuma diferença na movimentação ocorrida no caso com as demais; sequer o valor pode ser alegado, pois na primeira (movimentação oriunda de pessoa política) foi apenas concentrada a operação, nas outras a soma mensal até supera em muito a primeira transação.

Note-se que milita em favor da contribuinte a veracidade e lealdade das informações prestadas, já que os esclarecimentos prestados foram confirmados com a única diligencia efetuada. Salta aos olhos outra inconsistência, que merece ser reparada nesta fase. Impõsse a exigência de IRRF, baseado no fato de que "os

pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas devem ter causas ou operações que lhes origens, comprovadas pela própria pessoa jurídica mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos".

Pelo raciocínio empregado pelo agente fiscal, todos os valores que foram creditados na conta da empresa o foram sem qualquer causa, como se fossem prêmios. As entradas tinham correspondentes saídas, sejam elas enquadradas como custos, como compras. Se não são custos, compras, e as receitas foram prêmios, o fato é que havendo a tributação da receita, como houve no caso em tela, qualquer debitado à conta da empresa pode ser compreendido como decorrente lucro, e portanto não há tributação. O que se no caso em tela em um verdadeiro bis in idem. Ademais, a fiscalização foi além, afrontando o princípio da legalidade, e até mesmo esquecendo-se que o lançamento é ato plenamente vinculado. O agente fiscal impôs uma "criativa" forma de base de cálculo: "para fins de incidência exclusivamente na fonte do IRRF, foram assim reajustados pela FISCALIZAÇÃO: valor do pagamento constante do extrato bancário, multiplicado por 100 (cem) e dividido por 65 (sessenta e cinco)".

A inconsistência é tamanha, que há inclusive no relatório indicação do destinatário em muitos casos. De forma conclusiva, consideramos que não subsiste qualquer argumento que justifique a tributação com base exclusiva na movimentação financeira, a qual foi de mero trânsito de valores. Sendo o entendimento pela tributação, o percentual correto para a apuração da base de cálculo deveria ter sido o inerente ao comércio de combustíveis.

Ao seu turno, a exigência também do IRRF afronta o princípio da legalidade, bem como é verdadeiro bis in idem.

DO REQUERIMENTO Diante de todo o exposto, requerem os impugnantes que:

- 1) Seja aplicada a lei de processo administrativo, com direito a produção de provas e alegações finais em ocasião oportuna;
- 2) Vistas aos autos nos tempos e prazos que julgar necessário;
- 3) Seja concedido ao patrono da impugnante o direito de sustentar oralmente pelo prazo regulamentar as razões do inconformismo em sessão de julgamento previamente agendada, sob pena de cerceamento de defesa;
- 4) Sejam utilizados os princípios gerais de direito, em especial a equidade;
- 5) Seja declarada a nulidade do ato de exclusão e lançamento fiscal pelo ofensa aos princípios do contraditório e ampla defesa e demais fundamentos jurídicos apontados;
- 6) Sejam cancelados os lançamentos impugnados;
- 7) As futuras intimações ou notificações sejam encaminhadas e dirigidas ao advogado que esta subscreve.

Nada obstante, o acórdão recorrido julgou improcedente a pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA.

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

LUCRO ARBITRADO. CONDIÇÃO.

O lucro será arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese de opção pelo lucro presumido.

DEMAIS TRIBUTOS (CSLL, PIS E COFINS). DECORRÊNCIA DOS MESMOS FATOS E ELEMENTOS DE PROVA.

Os lançamentos relativos ao PIS, à COFINS e à CSLL decorrem dos mesmos fatos e elementos de prova relativos ao lançamento do IRPJ e, desse modo, a decisão relativa ao IRPJ se estende, mutatis mutandis, a esses tributos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2011

PAGAMENTOS SEM CAUSA. INCIDÊNCIA EXCLUSIVAMENTE NA FONTE.

Estão sujeitos à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

PAGAMENTOS SEM CAUSA. REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

O pagamento sem comprovação da operação ou causa será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011 1

SUJEIÇÃO PASSIVA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO/ADMINISTRADOR NÃO CONTESTADA.

Não contestada a responsabilização pessoal do sócio/administrador da empresa, não cabe a esta DRJ manifestar-se a respeito. Impugnação improcedente Crédito Tributário Mantido

No dispositivo constou a seguinte decisão:

Vistos, relatados e discutidos os autos do presente processo ACORDAM os membros da 5ª Turma de Julgamento: 1. Por unanimidade de votos, nos termos do voto do relator: • Considerar IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO em relação ao crédito tributário, que deve ser integralmente mantido; • NÃO SE MANIFESTAR acerca da responsabilidade tributária do Sr. Reginaldo Cláudio Siquela (CPF nº 503.104.029-72). 2. Pelo voto de qualidade (vencidos o relator e a julgadora Noêmia Naoe Murakami) nos termos do voto vencedor: • Considerar IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO em relação à responsabilidade tributária do Sr. Claudino Siquela Neto (CPF nº 077.537.769-40), que deve ser mantida.

Após, devidamente cientificado em 23.03.2017 (AR, às efls.702), o contribuinte não apresentou recurso voluntário. Após, em 24.03.2017 (AR comum, às efls. 703) houve cientificação por AR comum. Contudo, apenas o responsável solidário, Sr. Claudino Siquela Neto, interpôs recurso voluntário, em 24.04.2017 (efls.703), às efls.705/713, limitando-se à discussão da atribuição de responsabilidade solidária.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

Análise da tempestividade.

O recurso voluntário do responsável solidário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Registre-se que o contribuinte não interpôs recurso voluntário.

Da delimitação da lide.

Conforme já exposto no Relatório acima, o contribuinte, optante pelo lucro presumido no ano calendário de 2011, e os responsáveis solidários, após fiscalização, foram autuados por infrações relacionados à IRPJ e reflexos, resultando no arbitramento do lucro, por ausência de escrituração contábil e fiscal do período, além da ausência da comprovação da origem de depósitos bancários (o que culminou na presunção de omissão de receitas por depósitos de origem não comprovada, à luz do art. 42 da Lei 9430 de 1996). Em outras palavras, a autoridade fiscal identificou **depósitos bancários de origem não comprovada** nos extratos da empresa, com base no art. 42 da Lei 9.430/96, totalizando **R\$ 2.444.301,66**.

No que tange ao IRRF, a fiscalização também autuou os sujeitos passivos por identificar diversas operações e movimentações financeiras **sem a devida comprovação de sua origem, classificando-as como pagamento sem causa**, hipótese prevista no art. 61 da Lei 9249/95, o que implica na incidência de Imposto de Renda retido na fonte à alíquota de 35%:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas

jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

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

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

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

Além disso, diante da **inércia da empresa em apresentar a documentação fiscal e contábil**, mesmo após intimação no período em análise (2011), foi determinado o **arbitramento do lucro tributável**, nos termos do art. 47 da Lei 8.981/95 e art. 530, III, do RIR/99, como base para lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Por fim, foram arrolados como **responsáveis solidários** os sócios que exerceram administração no período da infração, com base no art. 135, III, do CTN: Reginaldo Cláudio Siquela e Claudino Siquela Neto.

Por ocasião da impugnação administrativa, apenas o Sr. Claudino Siquela Neto apresentou-a, junto do então contribuinte.

Contudo, a DRJ julgou improcedente as impugnações, mantendo a autuação na íntegra.

Por outro lado, regularmente citados, **apenas o Sr. Claudino ofereceu recurso voluntário, permanecendo a contribuinte silente.**

Noutro aspecto, o Sr. Claudino, em sua petição recursal, limita-se à discussão sobre sua atribuição de responsável solidário sob fundamento do art. 135, III, do CTN, **mas não se manifesta sobre: a) omissão de receitas por depósito de origem não comprovada; b) arbitramento do lucro; c) da incidência de IRRF sobre pagamento sem causa (art. 61 da Lei 8981/95); d) multa de ofício de 75%; e) juros de mora.**

Logo, às matérias não controvertidas e mencionadas acima, aplica-se o dispositivo previsto no art. 17 do Decreto n. 70.235/72, que assim dispõe: Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (...).

Assim, **deixo de me manifestar sobre as matérias acima mencionadas, por preclusão, considerando-as incontrovertidas.**

Passo a me manifestar tão somente quanto à matéria controvertida pelo responsável solidário, isto é, no que tange à atribuição de responsabilidade solidária fundada no art. 135, III atribuída ao Sr. Claudino Siquela Neto.

Da atribuição de responsabilidade fundada no art. 135. III

Conforme já mencionado, o Sr. Claudino Siquela Neto foi arrolado como **responsável solidário** por exercer a administração no período da infração, com base no art. 135,

III, do CTN. A fiscalização aplicou-o o art. 135, III, do CTN, pelos seguintes fundamentos (efls.73/76):

(...)

Tendo em vista os dispositivos legais e contratuais acima transcritos, o senhor CLAUDINO SIQUELA NETO, na condição de sócio-cotista administrador de direito e de fato da SULMAR no ano de 2011, no exercício de suas funções frente à administração da empresa, deveria ter tido "*o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probó costuma empregar na administração de seus próprios bens*," como também, deveria ter "*aplicado toda sua diligência habitual na execução do seu mandato*," o qual, lhe foi estabelecido expressamente através da Cláusula Nona do Contrato Social Consolidado da SULMAR (Doc.14). Dentre os cuidados e as diligências que o senhor CLAUDINO SIQUELA NETO deveria ter tomado frente à administração da SULMAR, a FISCALIZAÇÃO considerou os seguintes:

A manutenção da escrituração comercial da empresa do ano de 2011, nos termos exigidos pela legislação comercial e pelo do contrato social da própria empresa, independentemente de sua obrigação de apresentação ao Fisco Federal.

- A manutenção da escrituração fiscal estadual da empresa do ano de 2011, Matriz e Filial, nos termos exigidos pela legislação fiscal dos Estados Federados, nos quais a empresa realizou operações com mercadorias ou serviços, independentemente de sua obrigação de apresentação ao Fisco Federal.
- A manutenção da escrituração comercial da empresa do ano de 2011, ou, **no mínimo**, a manutenção da escrituração fiscal da empresa representada pelo Livro Caixa Completo, contendo toda a movimentação financeira, inclusive a bancária, que realizou naquele ano.
- A boa guarda de toda a documentação contábil e fiscal da empresa do ano de 2011, para fins de elaboração escrituração contábil e fiscal, e também da comprovação das operações que a empresa realizou naquele ano.
- A boa guarda de toda a documentação contábil e fiscal do ano de 2011, para que, **no mínimo**, pudesse ter, então, comprovado mediante documento hábeis e idôneos, as origens dos recursos utilizados para os valores creditados nas duas contas de depósito bancário, de sua titularidade, mantidas no Banco Bradesco.
- A boa guarda de toda a documentação contábil e fiscal do ano de 2011, para que, **no mínimo**, pudesse ter, então, comprovado mediante documento hábeis e idôneos, as causas ou as operações que deram origens aos pagamentos efetuados mediante saques nas duas contas de depósito bancário, de sua titularidade, mantidas no Banco Bradesco.
- A prestação à RFB (Fisco Federal) de **informações verídicas** de natureza econômico-fiscal, relativas as atividades e operações que a empresa realizou no ano de 2011.

Conforme descrito detalhadamente nos subitens 3.1.1 e 3.1.2, deste RF, a FISCALIZAÇÃO verificou que o senhor CLAUDINO SIQUELA NETO, na condição de sócio-cotista administrador de direito e de fato da SULMAR no ano de 2011, não cumpriu com as obrigações contábeis e fiscais, **acima elencadas**, que lhes foram impostas expressamente pelos dispositivos da legislação comercial, da legislação fiscal e do contrato social da empresa, transcritos neste subitem 3.1.5, deste RF.

Por sua vez, conforme descrito detalhadamente nos subitens 3.1.3, 3.1.4, e no subitem 3.2, deste RF, a FISCALIZAÇÃO apurou fatos, decorrentes da **conduta omissiva** do senhor CLAUDINO SIQUELA NETO frente à administração da SULMAR, na condição de sócio-cotista administrador de direito e de fato, que resultaram em infração à legislação tributária federal e na constituição de crédito tributário do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF, mediante lavratura de autos de infração (subitem 2.9, deste RF).

Em razão destes fatos, a FISCALIZAÇÃO verificou que a **conduta omissiva** do senhor CLAUDINO SIQUELA NETO frente à administração da SULMAR, na condição de sócio-cotista administrador de direito e de fato, se caracterizou como atos por ele praticados de infração à lei comercial, à lei fiscal, e ao contrato social da empresa, resultando na sua responsabilidade passiva solidária com a SULMAR pelos créditos tributários apurados e lançados de ofício p a FISCALIZAÇÃO, nos termos estabelecidos pelo CTN, Art. 135, inciso III, e pelo RIR/1999, Art. 210, inciso VI.

A FISCALIZAÇÃO esclarece que a Declaração de Microempresa da SULMAR (Doc.14), datada de 25/11/2010, que foi apresentada para registro na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina (JUCESC), em cumprimento ao disposto na Lei Complementar nº 123/2006, não eximiu o sócio CLAUDINO SIQUELA NETO, na condição de sócio-cotista administrador de direito e de fato, de ter cumprido as obrigações contábeis e fiscais acima elencadas, pelas seguintes razões:

- Para o ano-calendário de 2011, a SULMAR optou pela tributação com base no lucro presumido (subitem 3.1.1, deste RF), e, portanto, ficou obrigada a cumprir as normas contábeis e fiscais estabelecidas pela legislação tributárias para as pessoas jurídicas optantes por aquele regime de tributação.
- Ainda que a SULMAR fosse considerada para fins comerciais e fiscais, uma microempresa ou uma empresa de pequeno porte, no ano de 2011 estaria obrigada por lei, a ter cumprindo as seguintes obrigações: ter mantido Livro Caixa Completo, contendo toda a movimentação financeira, inclusive a bancária, que realizou naquele ano; ter emitido os documentos fiscais referentes às operações de vendas de mercadorias e de prestação de serviços que realizou naquele ano; e, ter mantido em boa guarda toda a documentação contábil e fiscal relativas as suas atividades e operações que realizou naquele ano (Lei Complementar nº 123/2006, Art. 26, incisos I e II, e § 2º).

Ainda, acrescentou a fiscalização que a composição societária da empresa teve a seguinte ordem no período de 2010 a 2014 (efls.77):

Documento Societário Empresa	Nome Sócio-Cotista	Quantidade Cotas	Participação (%) Capital Social	Atribuições Societárias Sócios
Contrato Social 25/11/2010	Claudino Siquela Neto Luiz Henrique Siquela, representado pelo seu pai Reginaldo Cláudio Siquela	9.900 100	99,00 1,00	Administrador Simples Cotista
1ª Alteração Contratual 29/03/2011	Claudino Siquela Neto Luiz Henrique Siquela, representado pelo seu pai Reginaldo Cláudio Siquela	9.900 100	99,00 1,00	Administrador Simples Cotista
2ª Alteração Contratual 06/10/2011	Claudino Siquela Neto Luiz Henrique Siquela, representado pelo seu pai Reginaldo Cláudio Siquela	9.900 100	99,00 1,00	Administrador Simples Cotista
3ª Alteração Contratual 09/05/2012	Claudino Siquela Neto Luiz Henrique Siquela, representado pelo seu pai Reginaldo Cláudio Siquela	9.900 100	99,00 1,00	Administrador Simples Cotista
4ª Alteração Contratual 06/09/2012	Jairo Luiz Ledra Simone Reitz Muller	9.900 100	99,00 1,00	Administrador Simples Cotista
5ª Alteração Contratual 29/01/2013	Jairo Luiz Ledra Simone Reite Muller	9.900 100	99,00 1,00	Administrador Simples Cotista
6ª Alteração Contratual 24/05/2013	Jairo Luiz Ledra Simone Reitz Muller	9.900 100	99,00 1,00	Administrador Simples Cotista
7ª Alteração Contratual 10/12/2013	Jairo Luiz Ledra Reginaldo Cláudio Siquela	9.900 100	99,00 1,00	Administrador Simples Cotista
8ª Alteração Contratual 28/05/2014	Reginaldo Cláudio Siquela	10.000	100,00	Administrador
9ª Alteração Contratual 10/06/2014	Ademir Ullrich	10.000	100,00	Administrador

Por outro lado, o Relator do acórdão recorrido, em seu voto vencido (efls. 681/683), **excluiu expressamente** a responsabilidade do Sr. Claudino Siquela Neto, **por ausência de dolo comprovado**.

Porém, o voto vencedor **manteve a responsabilidade** pelos seguintes motivos (efls.685/692):

A respeito da questão da sujeição passiva solidária, o Código Tributário Nacional-CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, reconhece a existência de duas possíveis entidades pessoais no pólo passivo de qualquer relação jurídica tributária, quais sejam: o contribuinte e o responsável (art. 121, parágrafo único).

Desta forma, somente pode ser sujeito passivo a pessoa que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador –hipótese em que a pessoa é contribuinte -, ou a pessoa que não seja o contribuinte, mas tenha necessariamente algum tipo de vínculo com o fato gerador –hipótese prescrita no art. 128 do CTN para a figura do responsável.

Diferentemente da responsabilidade civil, que, salvo nas exceções legais, surge da prática de ato ilícito culposo ou doloso que resulte em dano a terceiro e implique a obrigação de indenizar; a responsabilidade tributária, embora em alguns casos requeira a prática de atos ilícitos, por diversas vezes existe independentemente deles.

É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes, etc), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação esta a qual deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.

O lançamento - procedimento administrativo de constituição do crédito tributário, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e, se for o caso, proposição da penalidade aplicável, conforme definição do art. 142 do CTN – verte em linguagem competente a relação jurídico-tributária entre o Estado e o sujeito passivo obrigado a satisfazer a pretensão estatal tributária.

Portanto, a sujeição passiva é elemento integrante do crédito tributário, o qual é constituído por meio do lançamento (*in casu*, via auto de infração) e submetido a rito de contencioso fiscal específico, regido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

Nesse sentido, inclusive, dispõe o citado Decreto nº 70.235, de 1972 (art.10), ao disciplinar que a exigência do crédito tributário deve se dar por meio de auto de infração, no qual deve ser qualificado o autuado (contribuinte e/ou responsável).

Ainda, impõe-se aclarar a hipótese de responsabilidade tributária tratada nos arts. 124 e 135 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (destacou-se)

[...]

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (destacou-se)

Como visto, são solidárias, nos termos do art. 124, II, do CTN, as pessoas expressamente designadas por lei, sendo que o próprio Código Tributário (norma com status de lei complementar) atribui a responsabilidade pessoal pelo crédito tributário aos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, bem como aos mandatários, prepostos e empregados, quando resultante de atos praticados com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135, II e III), ou seja, mediante ato abusivo, assim considerado a conduta dolosa ou culposa praticada.

De fato, os administradores respondem solidariamente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002):

Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções. (destacou-se)

Entende-se por culpa no desempenho das funções a negligência, imprudência ou imperícia, dado o dever da pessoa que exerce o cargo de diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica em zelar pela observância da boa prática de administração, enquanto contratualmente investida em tais funções. E, in casu, a própria interessada reconhece atos de má gestão, como se verá a seguir.

A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige, tão-só, a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela Teoria Geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa).

Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

(...)

De se concluir, de todo exposto, que também a responsabilidade pessoal tratada no art. 135, II e III, do CTN é de natureza solidária, competindo aos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, seus mandatários ou prepostos, demonstrarem que não agiram com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, conforme precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ.

(...)

De fato, de acordo com os sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a contribuinte apresentou a DIPJ original em 27/02/2013, por meio da qual informou a receita total ZERADA (fls.207/221).

No entanto, no curso da ação fiscal, foi apurada uma omissão de receitas, caracterizada por crédito bancários de origens não comprovadas, no valor total de R\$6.001.927,31.

É de se concluir que a autuada apresentou a Declaração de Rendimentos (DIPJ) original, bem como as DCTF respectivas, com informações falsas, reconhecendo a reiterada e vultosa omissão de receita.

Por outro lado, equivocado é o entendimento de que a responsabilidade só é estendida aos administradores ou sócios no caso da desconsideração da personalidade jurídica, pois, como visto, a sujeição passiva dos sócios administradores já se encontrava regulada no art. 135, III, do CTN, relativamente às hipóteses nele previstas.

Demais disso, a desconsideração da personalidade jurídica acontece em situações jurídicas nas quais há uma responsabilidade obrigacional da pessoa jurídica e, em razão de ter havido “abuso da personalidade

jurídica”, o Direito autoriza desconsiderá-la para responsabilizar sucessivamente os agentes pelos atos da pessoa jurídica que ensejaram a relação obrigacional, normalmente os sócios e/ou administradores, subsidiariamente, em caso de insolvência da pessoa jurídica, não sendo esta a hipótese dos presentes autos.

E os fatos que tipificam o referido abuso de personalidade jurídica são caracterizados pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, quando a lei autoriza sejam estendidos os efeitos de certas obrigações aos bens dos administradores ou sócios da pessoa jurídica, consoante as normas do art. 50 do Código Civil, aprovado pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Acrescente-se que a responsabilidade do terceiro pode ser declarada a qualquer tempo, na esfera administrativa ou judicial, desde que subsista a obrigação do contribuinte.

Isso, porque a possibilidade de ser declarada a responsabilidade do administrador em momento diverso da constituição do crédito tributário devido pelo contribuinte decorre de sua natureza de relação jurídica de garantia. Em razão dessa natureza, a obrigação do responsável, para existir, valer e produzir efeitos precisa da existência, da validade e da eficácia da obrigação do contribuinte (pessoa jurídica).

Portanto, nada há de se reparar quanto à sujeição passiva solidária.

Assim, o voto vencedor manteve a responsabilidade solidária, por entender que, **tanto na hipótese de dolo ou culpa**, desde que devidamente demonstrados, caberia a responsabilidade.

A seu turno, o recorrente sustenta a necessidade de caracterização do dolo para atribuição de responsabilidade (efls. 713):

Conclui-se, portanto, que para que exista responsabilidade tributária, nos termos do artigo 135, III do CTN, é necessário estar caracterizado o dolo, ou seja, a intenção de lesar o Fisco, seja ou não em benefício da pessoa jurídica.

Não pode o Fisco, por mera liberalidade responsabilizar o sócio, gerente ou administrador sem comprovar cabalmente a existência de dolo em suas condutas. Diante disto, é de todo improcedente o presente auto de infração.

Pois bem.

Sobre a atribuição da responsabilidade solidária decorrente da aplicação do art. 135, III, do CTN, esta Turma tem se manifestado pela **necessidade de demonstração de dolo**,

conforme já se registra no Acórdão n. 1101-001.399, de relatoria do Conselheiro DILJESSE DE MOURA PESSOA DE VASCONCELOS FILHO:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Data do fato gerador: 31/12/2015 AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. LEI 9.532/1997. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE. O artigo 20 do Decreto-lei 1.598/1977, determina a segregação do ágio nas hipóteses de aquisição da participação societária, o qual, nos termos da Lei 9.532/1997, pode ser dedutível quando realizada operação de incorporação, fusão ou cisão a consolidar, em uma mesma entidade, patrimônio de investidora e investida. O ágio fundamentado em rentabilidade futura, à luz dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, pode ser deduzido por ocasião da absorção do patrimônio da empresa que detém o investimento pela empresa investida (incorporação reversa). O uso de holding (ou empresa veículo) para adquirir a participação societária com ágio e, posteriormente, ser incorporada pela investida, reunindo, assim, as condições para o aproveitamento fiscal do ágio, especialmente quando motivada por questões societárias, regulatórias, de financiamento, negociais, dentre outras, não afasta a dedutibilidade do ágio. MULTA QUALIFICADA. A aplicação da multa qualificada exige a demonstração inequívoca da intenção do contribuinte em fraudar o Fisco. A simples divergência subjetiva quanto à interpretação das normas aplicáveis ao caso não implica na prática de ato doloso, sobretudo em casos de planejamento tributário e em matérias reconhecidamente controvertidas no âmbito jurisprudencial, como é exatamente o caso da matéria ora em debate. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. A responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN, exige um elemento doloso que deve ser provado. Mais ainda em se tratando em casos de planejamento tributário, os quais se inserem em zonas controversas da interpretação jurídica. O simples inadimplemento de tributo não caracteriza como infração à lei para fins de aplicação do art. 135 do CTN. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE. O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em razão da decorrência dos mesmos fatos e elementos de prova.

Esse foi o **mesmo posicionamento manifestado no voto vencido** do Acordão recorrido, e com o qual concordo:

Da responsabilização do Sr. Claudino Siquela Neto

Segundo a fiscalização, a conduta omissiva do Sr. Claudino frente à administração da contribuinte (que resultaram em infração à legislação tributária federal e na constituição de crédito tributário mediante lavratura de Autos de Infração) caracterizou-se como infração à lei comercial, à lei fiscal, e ao contrato social da empresa, resultando na sua responsabilidade passiva solidária com a contribuinte pelos créditos tributários apurados e lançados de ofício pela fiscalização, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN (reproduzido no artigo 210, inciso VI, do RIR/99), *in verbis*:

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

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado" (grifei).

Entendo que a responsabilização acima determinada é pessoal dos representantes/mandatários, sócios ou administradores das pessoas jurídicas envolvidas (o que excluiria a responsabilidade da contribuinte, pessoa jurídica), mas decorreria, exclusivamente, de atos praticados dolosamente por essas pessoas físicas com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A intenção desse artigo é responsabilizar os administradores de pessoas jurídicas que agem em interesse próprio, de forma contrária aos interesses da sociedade. O administrador só poderá ser responsabilizado se houver praticado o fato gerador da obrigação tributária de forma que exceda os seus poderes de administração.

Caso contrário, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica, pois, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o administrador.

A fiscalização afirma que o Sr. Claudino violou as cláusulas 9ª e 11 do Contrato Social Consolidado pela Primeira Alteração Contratual, *in verbis*:

"Cláusula 9ª. A administração da sociedade será exercida pelo sócio CLAUDIO SIQUELA NETO, podendo praticar todos os atos para o bom desempenho de suas funções e consecução do fim do contrato, assinando todos e quaisquer papéis isoladamente, que a representará ativa e passivamente, nos atos judiciais e extrajudiciais, que se relacionarem com suas atividades, sendo vedada à prestações de garantias, fianças ou avais em negócios estranhos ao objetivo social, podendo, também, nomear procuradores.

(...)

Cláusula 11. Ao término de cada exercício social, em 31 de dezembro, o administrador prestará contas justificadas de sua administração, procedendo à elaboração de inventário, do balanço patrimonial e do balanço do resultado econômico, cabendo aos sócios, na proporção de suas quotas, os lucros ou perdas apurados" (grifos da fiscalização).

Ocorre que, ainda que se admitisse que o Sr. Claudino tenha se omitido de praticar os atos inerentes a uma boa administração, teria sido apenas negligente, o que caracterizaria culpa.

Mas só se admite a responsabilização pessoal prevista no artigo 135, inciso III, do CTN se o administrador agiu com dolo, o que não está comprovado nos autos.

A única norma que admite apenas a culpa para responsabilizar o administrador da empresa é o artigo 1.016 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), que dispõe que *"Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções"*.

Mas essa norma não pode ser alegada, pelos motivos a seguir expostos.

Por vezes, o Código Civil regula matérias não tratadas de forma específica pelo CTN, mas que podem refletir nas relações jurídicas tributárias. Em outras

situações, tanto o CTN quanto o Código Civil disciplinam, de forma harmoniosa, a mesma matéria. Finalmente, também constataremos algumas incompatibilidades entre as normas veiculadas nesses dois Códigos.

O direito positivo convive com disposições contraditórias e, nesses casos, a função do jurista e do aplicador do direito é justamente a de sanar a aparente incompatibilidade, construindo o conteúdo e o alcance da matéria legislada, a fim de estabelecer a melhor solução para o caso concreto.

Assim, se ambos os Códigos estão em vigor, imperioso determinar os respectivos campos de abrangência, a forma de interação das normas e o alcance do Código Civil em matéria tributária.

As normas veiculadas no CTN prevalecem sobre as constantes do Código Civil, quando incompatíveis entre si e quando o objeto de regulamentação for de competência do direito tributário, visto que:

1) O CTN foi recepcionado pela ordem constitucional de 1988 como lei complementar, em face do disposto no artigo 146 da Constituição Federal.

Portanto, suas normas são hierarquicamente superiores ao Código Civil (hierarquia ontológico-formal), introduzido por meio de lei ordinária, sempre que dispuserem sobre as matérias mencionadas no referido artigo 146, dentre elas as que tratam de contribuintes, obrigação e crédito tributários;

2) O Código Civil não revogou expressamente qualquer disposição do CTN e, se o tivesse feito, seria ilegal em função da hierarquia acima exposta; e

3) O CTN veicula normas específicas sobre responsabilidade tributária, de forma que, pelo critério da especificidade previsto no artigo 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil, o primeiro prevalece sobre esse último, independentemente de esse ser cronologicamente posterior àquele.

Portanto, as disposições do Código Civil que tratam da responsabilidade dos sócios e dos administradores aplicam-se às relações jurídicas tributárias no que forem pertinentes, mas não quando, para as mesmas situações, existirem normas específicas no CTN, próprias de lei complementar.

O artigo 1.016 do Código Civil, ao prever a solidariedade do administrador no caso de culpa, não se compatibiliza com a legislação fiscal, que prescreve a necessidade de dolo (e não de mera culpa) para os tipos previstos no artigo 135 do CTN, e, portanto, é inaplicável ao caso em tela.

Dessa forma, não procede a responsabilização do Sr. Claudino Siquela Neto.

Nesse aspecto, fazendo minhas a fundamentação do voto vencido do acórdão recorrido (nos termos do art.114 do RICARF), entendo que deve ser afastada a responsabilidade solidária do responsável solidário Sr. Claudino Siquela Neto, haja vista que, para caracterização da hipótese legal prevista no art. 135, III, não prescinde de conduta dolosa, não bastando a mera omissão culposa.

A tese da fiscalização, data vénia, lastreou-se no conjunto de condutas que o responsável **deveria ter praticado (mas não o fez)** para afastar-se da autuação. Assim, foi a ausência de conduta (omissão) que levou a fiscalização à autuação e atribuição de responsabilidade.

Contudo, não identifica, em minha leitura, conduta individualizada do responsável solidário e dolosa apta a atrair a responsabilidade estabelecida no art. 135, III, que vincula a responsabilidade pessoal e dolosa:

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

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Sobre o assunto já se manifestou recentemente também a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão n. 1003-004.443, de relatoria da Conselheira MARIA CAROLINA MALDONADO MENDONCA KRALJEVIC:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2016
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ART. 135, III, DO CTN – ADMINISTRADOR – EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI. A responsabilidade pessoal do administrador depende da comprovação de que tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto. A mera condição de sócio-gerente, desacompanhada de prova de conduta dolosa, não autoriza a imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ART. 124, I, DO CTN – INTERESSE COMUM – INEXISTÊNCIA DE DOLO DO ADMINISTRADOR. A solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN pressupõe a existência de interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador, inclusive quando decorrente de ato ilícito, desde que demonstrada a participação consciente do solidário na conduta lesiva ao Fisco. Não havendo prova de conluio, ajuste de vontades ou dolo específico do administrador, afasta-se a sua responsabilização tributária, por não configurado o interesse comum exigido pelo dispositivo. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – AUSÊNCIA DE DOLO OU FRAUDE – REDUÇÃO. Inexistindo provas de intenção dolosa na conduta do contribuinte, a multa de ofício qualificada deve ser reduzida ao percentual ordinário (grifo nosso).

Data vênia o entendimento firmado no acórdão recorrido, tenho que concordar de que, para a responsabilidade solidária **exige-se conduta dolosa e individualizada** apta a atrair a responsabilidade pessoal firmada no art. 135, III, do CTN, o que não restou caracterizada pela autuação e nem no próprio acórdão recorrido.

Assim, deve ser afastada a responsabilidade do sr. Claudino Siquela Neto, por ausência de comprovação de conduta dolosa capaz de atrair a incidência do art. 135, III do CTN.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e, na parte conhecida, dou provimento para afastar a responsabilidade do Sr. Claudino Siquela Neto.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz**DECLARAÇÃO DE VOTO****Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior**

Trata-se de declaração de voto que elenca os motivos pelos quais os Conselheiros Roney Sandro Freire Correa, Edmilson Borges Gomes e Efigênio de Freitas Júnior acompanharam o Relator pelas conclusões quanto à matéria de responsabilidade tributária, conforme fundamentos a seguir.

Responsabilidade solidária

2. O posicionamento do Relator é no sentido que de a atribuição da responsabilidade solidária decorrente da aplicação do art. 135, III, do CTN, necessita de “**demonstração de dolo**”, é dizer, somente na hipótese de conduta dolosa que haveria imputação de responsabilidade.

3. Entendemos de forma diversa. Explico.

4. Pois bem. Acerca da responsabilidade tributária, o art. 135 do CTN estabelece que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, os sócios, no caso de liquidação de pessoas (inciso I c/c inciso VII do art. 134), bem como os dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

5. A jurisprudência do STJ acrescentou ainda outra hipótese de responsabilização solidária, a dissolução irregular de sociedade, conforme dispõe a Súmula STJ 435: “*presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente*”. Tal hipótese é um desdobramento de infração à lei.

6. Embora o CTN estabeleça que a responsabilidade prevista no art. 135, III seja de caráter pessoal – entenda-se, exclusiva do sócio-gerente – o que desperta controvérsia, entendemos tratar-se de responsabilidade solidária¹, pois se o art. 128 do CTN exige lei expressa para atribuir responsabilidade a terceiro, de igual modo a exclusão da responsabilidade do contribuinte deve estar prevista em lei. Outro ponto a reforçar esse posicionamento é a própria súmula 430² do STJ, que ao tratar especificamente da matéria enuncia responsabilidade solidária

¹ MACHADO, Hugo de Brito Machado. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 189. TORRES, Heleno Taveira. Responsabilidade de terceiros e desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 16, 2012. p. 125,127. ROCHA, Alessandro Martins dos Santos. Responsabilidade tributária de administradores com base no artigo 135, inciso III, do código tributário nacional. Revista da Receita Federal - Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília, 01, n. 02, jan./Jul 2015. 168-189. No mesmo sentido o Ac. CARF 9101-002.954, de 03 de julho de 2017. FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Responsabilidade tributária, solidariedade e interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação. In: BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Eficiência probatória e atual jurisprudência do CARF. São Paulo: Almedina, 2020. p. 226.

² Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

do sócio-gerente e não responsabilidade pessoal. Por fim, a Súmula Carf nº 130, no sentido de que “*A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária*”.

7. A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – resumidamente sócio-gerente – não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária, ou seja, exige-se um ilícito qualificado pelo art. 135, III, do CTN.

8. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

9. Nesse sentido já se manifestou o STF:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

[...]

A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência no sentido de que **apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado**, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito – má gestão ou representação **por prática de atos** com excesso de poder ou **infração à lei, contrato social ou estatutos** – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (Trecho do voto do RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe- 09-02-2011, p. 431, 432)

10. Na mesma linha o STJ:

[...] 4. Segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, os sócios somente podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando **exercerem gerência** da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. Precedentes. (REsp 640.155/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/04/2007, DJ 24/05/2007, p. 311) (Grifo nosso)

[...] O quotista, sem **função de gerência** não responde por dívida contraída pela sociedade de responsabilidade limitada. Seus bens não podem ser penhorados em processo de execução fiscal movida contra a pessoa jurídica (CTN, ART. 134 - DEC. 3.708/19, ART. 2.). (REsp 27.234/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/1993, DJ 21/02/1994, p. 2126) (Grifo nosso)

[...] A prática de atos contrários à lei ou com excesso de mandato só induz a responsabilidade de quem tenha **administrado a sociedade** por quotas de responsabilidade limitada, no caso, os sócios gerentes, não se expandindo aos meros quotistas. Não sendo o tema objeto de recurso pela decisão atacada, ausente, pois, o prequestionamento, que é pressuposto específico de admissibilidade do recurso especial. Recurso especial improvido. (REsp 330.232/MG, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2003, DJ 30/06/2003, p. 178).

[...]

O decreto condenatório proferido nos autos está fundado na certeza de que o agravante, **apesar de não constar como sócio-gestor no contrato constitutivo da sociedade empresária, era administrador, de fato, da empresa, responsável pelas decisões gerenciais e pela condução das atividades negociais desenvolvidas.** A contribuição verificada para a prática do delito fiscal autoriza, sim, a imputação da responsabilidade criminal, conforme previsão expressa no art. 11 da Lei n. 8.137/1990. (AgRg no Agravo em REsp 527.398/SC, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 03/04/2018, DJe 13/04/2018). (Grifo nosso)

11. Em resumo, a responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN é solidária, decorre de um ilícito qualificado e sua imputação exige os seguintes requisitos de forma cumulativa: i) identificação do responsável com poder de gestão que praticou o ilícito qualificado; ii) descrição da conduta praticada de forma a demonstrar o ilícito qualificado praticado pelo responsável; iii) nexo de causalidade entre a conduta praticada pelo responsável e o resultado prejudicial ao Fisco; iv) documentação comprobatória dos atos praticados.

12. Nesse sentido, observo que nos autos do REsp 1.645.333/SP, de 25/05/2022, julgado sob a sistemática dos recursos especiais representativos de controvérsias (repetitivo), o STJ assentou que na responsabilidade tributária decorrente de dissolução irregular, espécie de infração à lei comercial, cabe ao sócio-gerente o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. Veja-se:

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito consolidou o entendimento no sentido de que "a não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção iuris tantum de dissolução irregular", o que torna possível a "responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder" (EREsp 852.437/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 03/11/2008). A matéria, inclusive, é objeto do enunciado 435 da Súmula do STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente". (REsp n. 1.645.333/SP, relatora Ministra Assusete Magalhães, Primeira Seção, julgado em 25/5/2022, DJe de 28/6/2022.)

13. O STJ poderia ter se pronunciado no sentido de que é ônus do sócio-gerente demonstrar que não agiu com dolo, fraude ou excesso de poder (o qual pode ser doloso ou culposo) e eliminar a conduta culposa; todavia não o fez, entendeu que deve ser mantida a conduta culposa de infração à lei. Tal fato, demonstra que tanto a conduta dolosa quanto culposa atrai a responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN.

14. No caso em análise, acompanhamos o Relator pelas conclusões, por entender que a conduta praticada pelo administrador não seria suficiente para atrair a responsabilidade solidária.

15. Esta declaração de voto, conforme dito antes, destaca que, até o momento, sem prejuízo de mudança de posicionamento futuro, o nosso entendimento é de que tanto a conduta dolosa quanto a culposa podem atrair a responsabilidade solidária prevista no art. 135, III, do CTN.

16. Ressaltamos, por fim, que, na maior parte dos casos, não se chega a esse nível de discussão, pois as razões para afastar ou manter a responsabilidade solidária se resolvem sem necessidade de adentrar na questão do dolo ou da culpa.

Assinado Digitalmente
Figênio de Freitas Júnior

