



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.722667/2017-28
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.641 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de julho de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
N M ENGENHARIA E CONSTRUCOES LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL.
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135 CTN. DIVERGÊNCIA
JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA.

Não se conhece do recurso especial quando as circunstâncias que levaram à conclusão pela responsabilidade tributária nos acórdãos apontados como paradigma não encontram pontos de semelhança com as analisadas no acórdão recorrido. Os acórdãos paradigma concluem pela reponsabilidade tributária após afirmar sobre específicas condutas praticadas pelas pessoas físicas em questão, enquanto o acórdão recorrido exclui a responsabilidade apontando a ausência de prova de que estas tenham praticado ilícitos.

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. IRRF. CONCOMITÂNCIA
COM GLOSA DE DESPESAS. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO
DEMONSTRADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, destacado em declaração de voto com mais adesões que o voto do relator, concernente à apresentação, pelo sujeito passivo, de informações acerca dos beneficiários dos pagamentos realizados e da retenção de imposto em tais pagamentos, inclusive com informação em DIRF, prova esta não contrastada no curso daquele procedimento fiscal, e ausente nestes autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional; e (ii) por maioria de votos, não conhecer dos Recursos Especiais dos Sujeitos Passivos, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Alexandre Evaristo Pinto e Luciano Bernart que votaram pelo conhecimento.

Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo em face do acórdão 1201-003.668, da 1ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, na sessão de 11 de março de 2020, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1201-003.668

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

Ano-calendário: 2012, 2013

DESPESAS CUSTO/DESPESAS INIDÔNEAS. GLOSA

É legítima a glosa de custos e despesas quando não forem efetivamente comprovado o seu pagamento e o recebimento bens, direitos e mercadorias ou utilização do serviço consignados em documentos a que se referirem.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA.

As despesas dedutíveis são aquelas devidamente identificadas, comprovadas e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, nos termos do art. 299 do RIR.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2012, 2013 MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, em qualquer das hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. PROVA.

Para fins de sujeição passiva solidária, não basta à autoridade fiscal provar a prática de atos ilícitos pela pessoa jurídica, é necessário provar a participação do responsável solidário na prática desses atos. Noutros termos, para a subsunção do fato ao artigo 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN) é necessário provar que o administrador praticou, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, atos que deram origem às obrigações tributárias então exigidas. O fato de a pessoa jurídica ter praticado infração à lei, na forma de sonegação e fraude, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei 4.502, de 1964, não enseja automaticamente a responsabilização solidária de todos os administradores dessa pessoa jurídica, mas somente daqueles cuja participação foi provada nos autos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Ano-calendário: 2012, 2013

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte (IRRF), à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Acordam os membros do colegiado em conhecer dos recursos voluntários, e: a)

Por unanimidade, em rejeitar as preliminares de decadência e de preterição de direito de defesa e negar provimento aos recursos voluntários no que se refere às glosas de despesas; b) Por voto de qualidade, em negar provimento aos recursos, mantendo as multas qualificadas quando aplicadas no lançamento, mantendo a autuação de IRRF e as responsabilidades solidárias de NELSON ANTONIO NAVE MARAMALDO e NELSON CORTONESI MARAMALDO. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro. c) Por maioria, em afastar as responsabilidades solidárias de PAULO EDUARDO NAVE MARAMALDO, LUIZ FERNANDO NAVE MARAMALDO e ANA PAULA MARAMALDO CASSIANO. Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Allan Marcel Warwar Teixeira (Relator) e Neudson Cavalcante

Albuquerque. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

O auto de infração em questão visa à cobrança, nos anos-calendário 2012 e 2013, de **(i) IRPJ** em razão da glosa de despesas consideradas não necessárias (item 8 do TVF), **(ii) IRPJ e CSLL** em razão da glosa de “despesas fraudulentas do Consórcio URC com a empresa EMPREITEIRA RIGIDEZ” e “despesas fraudulentas sob históricos "DESPESAS EM MM/AA CX UF” (itens 5 e 6 do TVF), e **(iii) IRRF** sobre pagamentos sem causa ou de operações não comprovadas “sobre pagamentos do Consórcio URC para a empresa EMPREITEIRA RIGIDEZ, relativos a operações não comprovadas” e “pagamentos cujos beneficiários, causas e operações não foram comprovadas, relacionados no anexo 04” (itens 5 e 7 do TVF)

Houve a responsabilização dos Srs. NELSON ANTONIO NAVE MARAMALDO, PAULO EDUARDO NAVE MARAMALDO, LUIZ FERNANDO NAVE MARAMALDO, ANA PAULA MARAMALDO CASSIANO e NELSON CORTONESI MARAMALDO.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional suscita divergência quanto ao critério para atribuição de responsabilidade dos sócios administradores com base no art. 135 do Código Tributário Nacional – CTN, apresentando como paradigmas os acórdãos 1401-002.084 e 1301-002.749.

Alega a Fazenda Nacional que o acórdão recorrido afastou a responsabilidade dos sócios administradores por não ter sido demonstrada sua participação nas fraudes perpetradas, mas os paradigmas, diferentemente, teriam firmado o entendimento de que, uma vez constatado dolo/sonegação na prática da infração tributária, hipótese de aplicação da multa qualificada, incide automaticamente a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica, nos termos do art. 135 do CTN.

O despacho de admissibilidade deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional observando, quanto à tempestividade, que o acórdão de recurso voluntário foi encaminhado para ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional em 13/04/2020 e os prazos processuais no âmbito do CARF foram suspensos a partir de 20/03/2020 pela Portaria CARF 8.112/2020, por motivo de força maior decorrente de emergência de saúde pública, suspensão esta estendida até o dia 29/05/2020, nos termos da Portaria CARF 10.199/2020. Assim, o prazo para ciência tácita, de 30 (trinta) dias corridos, teria início em 30/05/2020, por isso tempestivo o recurso especial fazendário apresentado em 25/06/2020.

Quanto à divergência jurisprudencial, o despacho de admissibilidade assim observa para o recurso especial da Fazenda Nacional:

O entendimento manifestado pela maioria da Turma recorrida foi, em suma, de que a responsabilidade de administradores, baseada no art. 135, III, do CTN, demanda a prova de sua participação na prática ilícita de sonegação e fraude, por meio de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Passa-se ao exame dos paradigmas apontados.

Primeiro paradigma, acórdão nº 1401-002.084

O recurso afirma que a decisão recorrida diverge do paradigma porque este último firmaria o entendimento de que, uma vez constatado dolo/sonegação na prática da

infração tributária, hipótese de aplicação da multa qualificada, incidiria automaticamente a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica, prevista no art. 135 do CTN.

A divergência, nos termos em que proposta, baseia-se em parágrafos destacados da decisão paradigma, reproduzidos no texto recursal. São eles:

Acórdão nº 1401-002.084

“Conforme se observa, ao se tratar não de um simples inadimplemento, mas sim de um inadimplemento qualificado, doloso e com repercussões na esfera criminal, incide o disposto no art. 135 do CTN, implicando que os administradores da pessoa jurídica (inciso III), os quais respondem, inclusive, na seara criminal, sejam também responsabilizados pela obrigação tributária.

Entendo ser desarrazoado pensar que o responsável pela administração da pessoa jurídica possa vir a ser responsabilizado penalmente, inclusive com restrições ao seu direito de ir e vir, e não possa, diante dos mesmos fatos, responder também pela obrigação tributária correspondente.

Portanto, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

Por fim, tal implicação não possui correspondência biunívoca, ou seja, não se pode fazer o raciocínio inverso a ponto de se concluir que, na ausência de tal penalidade qualificada, não incidiria a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN.

Isso porque há hipóteses em que sequer é necessário o lançamento de ofício do crédito tributário para que o responsável legal da pessoa jurídica responda pelo crédito tributário, como, por exemplo, nos casos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) e na apropriação indébita de que trata como crime contra a ordem tributária pela art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 (falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte e de IPI destacado na nota fiscal, por exemplo). Em tais hipóteses, basta o contribuinte declarar o débito e não recolhê-lo para que o administrador da pessoa jurídica, ao lado da própria empresa, passe a responder pelo débito correspondente, sem que haja necessidade sequer da realização do lançamento de ofício, e, muito menos, de penalidade qualificada.

No presente caso, contudo, já analisei que restou comprovado o intuito doloso (sonegação), razão mais do que suficiente para manutenção da multa qualificada, e por todo o exposto, a manutenção da coobrigação imputada ao Recorrente com base no art. 135, III, do CTN.”

(destaques da Recorrente)

A leitura na íntegra do paradigma evidencia que os julgadores também invocaram, como fundamento para a manutenção da responsabilidade do administrador, a dissolução irregular da sociedade.

Com efeito, no que tange à responsabilidade atribuída ao administrador com esteio no art. 135, III, do CTN, o entendimento manifestado no paradigma baseia-se em dois fundamentos autônomos e valorados igualmente, de modo que a Turma julgadora

considerou qualquer deles suficiente, por si, para a manutenção da responsabilidade do administrador. É o que se depreende dos trechos reproduzidos a seguir:

“Portanto, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

(...)

No presente caso, contudo, já analisei que restou comprovado o intuito doloso (sonegação), razão mais do que suficiente para manutenção da multa qualificada, e por todo o exposto, a manutenção da coobrigação imputada ao Recorrente com base no art. 135, III, do CTN.

Ainda que discordem de tal conclusão, outra infração à lei, desta feita a lei civil, também foi destacada pela Fiscalização e pela decisão recorrida: a dissolução irregular da sociedade. Como vimos acima, em vários julgados que colacionamos, além da expressa disposição, literal, da Súmula 435 do STJ (abaixo novamente reproduzida), a dissolução irregular da sociedade enseja a responsabilização dos sócios e administradores pelas dívidas tributárias dos contribuintes pessoas jurídicas.

(...)

A Fiscalização foi extremamente diligente ao caracterizar a dissolução irregular da empresa (...). Não poupou esforços, empreendeu diversas diligências aos locais em que supostamente poderia estar localizada a empresa, tomou depoimentos dos ocupantes dos imóveis, extraiu e juntou aos autos fotos dos locais, enfim, caracterizou perfeitamente que a empresa METALGEAR não estava localizada nos referidos locais. Ainda intimou o Sr. FRANCISCO ALEXANDRE DE SOUSA NETO a justificar tais fatos, não uma, mas duas vezes, sem sucesso, haja vista que o Recorrente não respondeu a nenhuma de suas intimações.

Por todo o exposto, seja por infração à lei tributária (sonegação), ou à lei civil (dissolução irregular), resta caracterizada a responsabilidade do sócio administrador, o Sr. (...), conforme o disposto no art. 135, I, do CTN.”

De toda sorte, o paradigma de fato se pronuncia no sentido de que a manutenção da multa qualificada (comprovação do intuito doloso de sonegação/fraude) conduz “automaticamente” à responsabilidade tributária do administrador, e também manifesta que tal fundamento é suficiente para a manutenção da responsabilidade naquele caso concreto.

Assim sendo, considera-se demonstrada a divergência com base no primeiro paradigma.

Segundo paradigma, acórdão nº 1301-002.749

A Recorrente sustenta que há divergência pois o paradigma entenderia suficiente, para a atribuição da responsabilidade a sócios, que estes detivessem poderes de administração da sociedade.

Transcrevem-se os trechos do paradigma reproduzidos no texto recursal:

Acórdão nº 1301-002.749

“No que diz respeito aos debates sobre individualização de conduta para fins de qualificação da multa, há de se ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo, de fato, ser necessária identificação da conduta dos acusados dos chamados “crimes societários”. Contudo, há reiteradas decisões no sentido de que mostra-se suficiente para tal individualização de conduta a comprovação de que o acusado detinha poderes de administração da pessoa jurídica. Veja-se, por exemplo, o decidido no AgRg no REsp 1.551.783/SP:

(...) Com efeito, se tal interpretação é dada pelo próprio STJ no julgamento de recursos no âmbito criminal derivados de procedimentos fiscais, não há como se distanciar, em relação aos mesmos fatos, no que diz respeito à individualização de conduta para fins de apuração de responsabilidade tributária.”

(grifo e destaques da Recorrente)

Examinado o paradigma na íntegra, constata-se que os parágrafos acima transcritos de fato refletem o entendimento manifestado pela Turma julgadora, naquele processo. Veja-se que a decisão paradigma relativizou a necessidade de individualização de conduta, quando o responsável comprovadamente detinha poderes de administração da pessoa jurídica ao tempo dos fatos – e fê-lo tanto para fins de qualificação da multa como para atribuição de responsabilidade tributária.

Desta forma, resta demonstrado o dissídio frente ao acórdão recorrido, também com base no segundo paradigma.

Os sujeitos passivos apresentaram embargos de declaração alegando omissões no acórdão recorrido, os quais foram rejeitados por despacho. As alegações e a resposta dada pelo despacho que rejeitou os embargos são resumidas a seguir:

- (i) Quanto ao lançamento de IRRF sobre o pagamento de R\$ 4.000.000,00 que teria sido realizado ao sócio Nelson Cortonesi Maramaldo por meio dos cheques nºs 31825, 31979 e 32007, os embargantes alegam que o acórdão recorrido alterou o argumento constante do auto de infração, porque a autuação de IRRF esteve baseada na alegação de que não haveria prova de que o sócio Nelson Cortonesi teria direito ao valor de R\$ 4M em dividendos, já o acórdão recorrido manteve a autuação porque inexistiria o “registro contábil do efetivo pagamento”.

O despacho responde, primeiramente, que “a fundamentação do lançamento tributário de IRRF sobre pagamentos sem causa, no que atine aos 3 (três) cheques referidos pela embargante, não foi o fato de o Sr. NELSON CORTONESI MARAMALDO não fazer jus ao recebimento de R\$ 4.000.000,00 a título de dividendos em 2012, mas o fato de os cheques constarem na contabilidade da contribuinte como se tivessem sido utilizados em suprimentos de caixa (lançamento a crédito na conta “111201 – BANCO BRADESCO S/A) e a débito na conta CAIXA)”. Em seguida, observa:

A contribuinte efetivamente trouxe, em seu recurso voluntário, com o fito de sustentar a improcedência desta parte do lançamento, o argumento de que a conta bancária que recebeu os recursos financeiros por meio dos cheques identificados era de titularidade não só do Sr. NELSON CORTONESI MARAMALDO, mas também dos demais sócios da empresa. Assim, somando-se o valor dos

dividendos a que todos os sócios teriam direito em 2012, chegar-se-ia a valor superior a R\$ 4.000.000,00, o que eliminaria a divergência entre os valores dos cheque e dos dividendos que deveriam ser pagos.

O Acórdão n.º 1201-003.668, ora embargado, reconheceu o argumento trazido pelo recurso voluntário, referindo-se a ele quando afirmou que “a Recorrente questiona a autuação de IRRF arguindo que possuía lucros a distribuir em valor muito superior aos R\$ 4 milhões identificados pela Fiscalização”.

Todavia, na sequência, o acórdão conclui que tal informação, sem a identificação dos registros contábeis relativos ao efetivo pagamento, é incapaz de provar a improcedência do entendimento da autoridade tributária. Veja-se o seguinte trecho do acórdão embargado, também reproduzido nos embargos de declaração:

“(...) Se o sócio recebeu R\$ 4 milhões, mas não há registro contábil identificando o efetivo pagamento, este deve ser considerado sem causa mesmo se o sócio estiver em posição credora em relação à empresa por dividendos não pagos.”

A contribuinte pode discordar da tese adotada pelo acórdão embargado (e pleitear sua rediscussão pela via do recurso especial). Todavia, não pode alegar que o Acórdão n.º 1201-003.668 tenha se omitido a respeito de suas alegações recursais.

- (ii) o acórdão embargado não teria feito referência à aplicabilidade da Lei 13.988/2020 ao seu caso.

O despacho responde que não consta entre as hipóteses de embargos de declaração a eventual aplicação de lei inexistente na data da prolação do acórdão embargado.

Os sujeitos passivos então apresentam recursos especiais, que são analisados conjuntamente por meio do despacho de fls. 49.799 e seguintes. Suscitam as mesmas matérias de divergência e com base nos mesmos paradigmas, relacionados a seguir, com exceção apenas da última matéria, “Ilegitimidade passiva do Recorrente”, invocada apenas no recurso do coobrigado NELSON ANTONIO NAVE MARAMALDO.

Em **negrito** está a única matéria que teve seguimento no exame preliminar de admissibilidade, confirmado após a rejeição do agravo interposto pelos sujeitos passivos:

- 1) Aplicação da Lei n.º 13.988/2020 ao presente processo (extinção do voto de qualidade) – possibilidade de arguição pela via de embargos – verdade material – paradigma 9202-001.844
- 2) Aplicação da Lei n.º 13.988/2020 ao presente processo (extinção do voto de qualidade) – acatamento como matéria de ordem pública – paradigmas 3402-007.187 e 2201-004.309

- 3) Decadência dos créditos tributários referentes ao período de 01/2012 a 11/2012 – paradigmas 1402-003.420 e 2301-005.442
- 4) Cerceamento de defesa – não apreciação das provas e alegações apresentadas no curso da fiscalização – Art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972 – paradigma 1302-003.029
- 5) IRRF à alíquota de 35% - Art. 61 da Lei nº 8.981/1985 – dupla tributação – irrelevância da ilicitude – paradigmas 1101-000.767 e 1201-003.826**
- 6) Glosa de despesas do consórcio URC – pagamentos realizados às empresas “Rigidez” e “Jamp” - responsabilidade exclusiva da líder do consórcio – paradigma 2101-002.161
- 7) Inaplicabilidade da multa de ofício qualificada – Art. 44, I c/c §1º, Lei nº 9.430/1996 – paradigmas 2402-005.523 e 2201-002.669
- 8) Ilegitimidade passiva (apenas no recurso do coobrigado NELSON ANTONIO NAVE MARAMALDO) – paradigma 1301-002.744 .

Abaixo, trechos do despacho de admissibilidade, na parte em que atesta a tempestividade do recurso e **dá seguimento à 5ª matéria, apenas com relação ao paradigma 1101-000.767:**

Da análise de tempestividade

Não há registro nos autos da ciência, ao sujeito passivo principal e coobrigados, do despacho que rejeitou seus embargos declaratórios (efls. 48863 a 48869). Observa-se que o despacho de admissibilidade de embargos é datado de 17/08/2020. Tanto o Recurso Especial do sujeito passivo principal como os dos coobrigados foram apresentados em 01/09/2020 (efls. 48870 e 48986). Como o prazo recursal é de 15 (quinze) dias corridos a partir da ciência, caso os Recorrentes tivessem tomado ciência daquele despacho no próprio dia em que proferido, o termo final ocorreria exatamente em 01/09/2020, de modo que os recursos são manifestamente tempestivos

(...)

Cumpre observar que o acórdão nº 1201-003.826, indicado como paradigma para a quarta matéria, não se presta à finalidade na medida em que prolatado pelo mesmo Colegiado que proferiu o acórdão recorrido. É a inteligência do caput do art. 67 do Regimento Interno do CAREF, aprovado pela Portaria MF no 343, DE 09 de junho de 2015:

“Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.”

(destacou-se)

Assim sendo, **o acórdão nº 1201-003.826 será desconsiderado** para os fins do presente exame.

(...)

Quinta matéria - IRRF à alíquota de 35% - Art. 61 da Lei nº 8.981/1985 – dupla tributação – irrelevância da ilicitude

Aduzem os Recorrentes:

“59. (...) dispositivo legal objeto de análise e uniformização de interpretação administrativa dispõe sobre a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 35% quando a pessoa jurídica efetuar pagamento a beneficiário não identificado, ou cuja causa não for identificada.

61. A existência de **prequestionamento** e de **controvérsia interpretativa**, aliás, encontra-se reconhecida pela C. Câmara Julgadora a quo, que se conformou em adotar para si a decisão e a motivação literal trazida pela DRJ, o que é possível verificar no trecho a seguir destacado (fls. 48.769 - 48.771):

(...)

62. Logo, resta inequívoco o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade previstos no RICARF, devendo este recurso, pois, ser conhecido por esta C. Câmara. Passa-se, agora, a apresentar os acórdãos paradigma, fazendo-se a devida confrontação de pontos.

63. De acordo com o entendimento apresentado pela Instância Julgadora *a quo*, **a realização de glosa de despesas da base do IRPJ/CSLL concomitante à aplicação do IRRF à alíquota de 35% não representaria caso de dupla tributação.**

64. Esse entendimento, contudo, é diametralmente oposto ao apresentado pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara de Julgamento no acórdão nº 1101-000.767, do PAF nº 16095.000724/2007-66, cuja ementa e trecho do voto são colacionados abaixo (**Doc. 07**).

(...)

65. Já no segundo acórdão paradigma, proferido pela 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, fica bastante claro que a questão da licitude ou ilicitude do pagamento não tem qualquer relevância para a incidência ou não do IRRF à alíquota de 35%.

66. Vejam a ementa e o trecho abaixo colaciona extraído do acórdão nº 1201-003.826, PAF nº 10980.016846/2007-11 (**Doc. 08**):

(...)

67. Ou seja, se restar identificado o beneficiário e a efetiva ocorrência da operação (ainda que ilícita), tal como se verifica no caso apresentado pela Recorrente, mostra-se indevido o lançamento do IRRF.

68. Assim, demonstrada a divergência com os precedentes invocados impõe-se que seja dado provimento ao presente recurso especial para afastar a glosa do IRRF, nos termos apresentados.”

A rigor, o item “IV.A” dos recursos em exame propõe duas divergências, ambas relacionadas à incidência do IRRF à alíquota de 35%: a primeira, quanto à ocorrência de bitributação, baseada no paradigma nº 1101-000.767 (parágrafos 61 a 64 do texto recursal); a segunda, quanto à relevância ou não da ilicitude dos pagamentos para efeito da referida incidência, com esteio no paradigma nº 1201-003.826 (parágrafos 4 a 68 do texto recursal).

Ambos temas foram expressamente abordados na decisão recorrida 1, de modo que cumprido o requisito de prequestionamento.

Contudo, conforme já destacado neste despacho, o paradigma nº 1201-003.826 foi prolatado pelo mesmo Colegiado que proferiu o acórdão recorrido, o que é incompatível com a demonstração de dissídio entre diferentes turmas julgadoras, pressuposto do

recurso especial (art. 67, *caput*, do Regimento Interno do CARE, aprovado pela Portaria MF no 343, de 09 de junho de 2015).

Destarte, cumpre examinar apenas a alegação de divergência quanto ao argumento de dupla tributação, à luz do paradigma nº 1101-000.767.

Transcrevem-se trechos do acórdão recorrido pertinentes à matéria:

Voto do Relator (condutor na matéria)

“Das alegações contra o lançamento de IRRF Alega a impugnante que a concomitância dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL por glosas de despesas e o de IRRF por pagamento sem causa configuraria dupla tributação.

Assevera nesse item que ocorreu a dupla tributação sobre os mesmos fatos, quando, sobre a mesma base de cálculo já tributada e paga pela Impugnante, foi realizado o lançamento do IRRF à alíquota de 35%, com fundamento no artigo 61 da Lei no 8.981/95, devido à conclusão equivocada de que os pagamentos realizados teriam ocorrido sem causa e a beneficiários identificados.

1 "Dessa forma, não procedem as alegações da Impugnante de que a exigência do IRRF seria incompatível com a glosa das despesas correspondentes, ou que a ilicitude, relacionada à causa do negócio jurídico, teria o condão apenas de acarretar a glosa de tais despesas, de bis in idem, e de que os fatos ocorridos estariam fora do alcance do art. 61 da Lei 8.981/95.

Rejeitam-se, pois, todas as alegações nesse item."

(...)

Resumindo, a impugnante defende que teria ocorrido a dupla tributação, configurando bis in idem, quando, sobre a mesma base de cálculo, IRPJ e CSLL, foi realizado o lançamento do IRRF, devido à conclusão de que os pagamentos realizados teriam ocorrido sem causa.

Não merecem prosperar as alegações do Suplicante. Vejamos. O art. 61 da Lei nº 8.981, de 1985, dispõe, *verbis*:

(...)

Da leitura do dispositivo legal supra, depreende-se que a norma determina que a pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros ou a sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa.

Constata-se também que não há na lei, qualquer vedação à glosa das despesas no âmbito de apuração do IRPJ e da CSLL.

Ressalta-se, ainda, que os casos aqui relatados referem-se a operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem fruição pelo sujeito passivo (e consórcios que integrou) de qualquer serviço prestado, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa.

Por outro lado, não se ignora que os precedentes administrativos trazidos pelo impugnante parecem perfilar o mesmo entendimento por eles suscitado.

Ocorre que o mesmo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já proferiu diversas outras decisões em sentido oposto àquele esposado nos precedentes apontados na peça de defesa.

Nesse diapasão, por me filiar ao entendimento de que, na hipótese dos autos, não há qualquer incompatibilidade da glosa de despesas, com reflexos no âmbito do IRPJ e da CSLL, com o lançamento concomitante a título de IRRF, trago os seguintes precedentes do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes e do atual CARF, cujos fundamentos estão sintetizados nas ementas a seguir transcritas:

(...)

Dessa forma, não procedem as alegações da Impugnante de que a exigência do IRRF seria incompatível com a glosa das despesas correspondentes, ou que a ilicitude, relacionada à causa do negócio jurídico, teria o condão apenas de acarretar a glosa de tais despesas, de bis in idem, e de que os fatos ocorridos estariam fora do alcance do art. 61 da Lei 8.981/95.

Rejeitam-se, pois, todas as alegações nesse item.”

Fixado o entendimento do Colegiado *a quo*, passa-se ao exame do paradigma nº 1101-000.767. Transcrevem-se trechos relevantes extraídos do respectivo voto condutor:

“Tudo nos levaria a crer, desta maneira, em prol da manutenção dos lançamentos de IRRF. Uma questão, no entanto, não suscitada pela recorrente no curso dos autos, impede-nos de assim decidirmos.

A consideração dos “pagamentos sem causa”, consoante ditamos alhures, deu causa tanto a glosas de despesas deduzidas, banda uma, quanto à impingência do versado imposto retido, banda outra. Essa concomitância, contudo, causou-nos espécie desde sempre, eis que ambos os lançamentos tocavam a uma só situação fática.

Como bem se conhece, o cenário global da tributação da renda, em nosso ordenamento jurídico, pauta-se, desde a edição da Lei nº 9.249/96, em critério legislativo alternativo, que busca privilegiar, sempre que possível, a incidência do tributo ou em face da pessoa jurídica, ou perante a pessoa física (os sócios, por exemplo). Aplicado ao caso, esse raciocínio nos faz conceber a impossibilidade do lançamento de IRRF em consideração, espreque em “pagamentos sem causa”, acaso estes já tenham ensejado glosas de deduções em face do lucro real, com a consequente formalização do IRPJ sonogado.

Valhamo-nos, para nos fazermos mais claros, das percutientes lições ministradas pelo conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, relator de Recurso Especial fazendário dirimido pelo Acórdão nº 920200.686/ 10:

“(…)

Vamos nos ater às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, cujas despesas necessárias à obtenção da receita são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ. Assim, quando se glosa determinada despesa aumenta-se o lucro e, conseqüentemente, sobre este lucro majorado há incidência de IRPJ. Desta forma, em sendo glosada determinada despesa não se pode exigir imposto de renda pessoa jurídica em face do lucro majorado e, ao mesmo tempo, tributar o pagamento de tal ‘despesa’ com base no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1961. Nestes casos, tributa-se única e exclusivamente o IRPJ incidente sobre o lucro decorrente da receita glosada.

(...)

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

Tenho comigo, à guisa de conclusão, ser essencial, assim sendo, a exoneração dos lançamentos de IRRF ainda não derrubados pelo acórdão inferior.”

(grifos acrescidos)

Considera-se demonstrada a divergência.

A decisão recorrida manteve a exigência do IRRF e, ao fazê-lo, mencionou a existência de precedentes jurisprudenciais em contrário no âmbito do CARF;. O paradigma indicado é justamente um destes precedentes, e pronuncia-se no sentido do afastamento do IRRF incidente sobre pagamentos correspondentes a despesas glosadas, para evitar “dupla tributação”.

Comprovado o dissídio entre corpos colegiados, deve-se dar seguimento à matéria.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões questionando exclusivamente o mérito do recurso especial.

Apresentados memoriais pelo sujeito passivo em 6 de julho de 2023.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

Os recursos especiais são tempestivos. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência entre os julgados.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante pelo acórdão comparado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Recurso especial da Fazenda Nacional

O recurso especial da Fazenda Nacional questiona o acórdão recorrido na parte em que este afasta a responsabilidade de PAULO EDUARDO NAVE MARAMALDO (diretor gerente comercial), LUIZ FERNANDO NAVE MARAMALDO (diretor gerente administrativo financeiro) e ANA PAULA MARAMALDO CASSIANO (diretora adjunta), nos termos do voto vencedor.

O voto do Relator restou vencido nessa parte, tendo restado vencedor apenas quando manteve a responsabilidade de NELSON ANTONIO NAVE MARAMALDO (diretor gerente comercial) e NELSON CORTONESI MARAMALDO (presidente). No trecho do voto dedicado à responsabilidade, o voto do Relator, que reproduz a decisão da DRJ, trata especificamente apenas deste último, rejeitando a alegação de que não teria poderes de administração compatíveis com as infrações apuradas, e observando que se tratava do presidente. Quanto aos demais coobrigados, tal voto conclui que *“os fatos demonstrados pela fiscalização deixam clara a participação de cada responsável nos atos praticados com infração à Lei, em ações que participaram, anuíram e/ou se beneficiaram ativamente, sendo determinada pelo CTN sua responsabilização solidária.”*, depois de observar que a responsabilização decorre da constatação de despesas fictícias criadas para fins em tese criminais:

A responsabilidade aqui não decorre dos diretores figurarem somente como representantes da pessoa jurídica. A responsabilização pelos créditos correspondentes ocorre pelos atos praticados com infração à lei fazerem surgir a obrigação tributária.

Foi o que houve.

Despesas fictícias criadas para outros fins, em tese criminais, eram adimplidas e somadas as despesas operacionais da empresa, implicando, quando verificadas pela fiscalização, em lançamentos de ofício.

Por sua vez, o **voto vencedor** do acórdão recorrido firma a premissa de que, para fins da responsabilidade do artigo 135 do CTN, não basta à autoridade fiscal provar a prática de atos ilícitos pela pessoa jurídica, é necessário provar a participação do responsável solidário na prática desses atos. Em seguida, transcreve trecho do TVF em que a autoridade fiscal responsabiliza as pessoas físicas indicadas como sócios administradores da contribuinte, observa que a fiscalização constatou que *“o fiscalizado se omitiu e não informou quais administradores detinham poderes, de forma individual ou em conjunto, para: a) movimentar recursos financeiros e b) gerenciar a contabilidade da empresa”* e então conclui que a autoridade autuante não teria produzido prova de que tais pessoas tenham praticado, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, atos que deram origem às obrigações tributárias então exigidas.

Percebe-se que, em um contexto de acusação de fraudes inclusive criminais em que havia diversas pessoas físicas com poderes de administração da contribuinte, excluiu-se a responsabilidade daquelas pessoas para as quais se entendeu que a autoridade autuante não teria produzido prova, individualmente, da prática dos atos que deram origem às obrigações tributárias em questão.

Para que os paradigmas possam fazer frente a tal decisão é necessário que estes tenham também analisado a responsabilidade de administradores no contexto de alegação de prática de atos com repercussão inclusive criminal, de forma a que as situações fáticas possam ser consideradas semelhantes

O despacho de admissibilidade aceita o primeiro paradigma, acórdão 1401-002.084, observando que este teria concluído que a manutenção da multa qualificada (comprovação do intuito doloso de sonegação/fraude) conduz “automaticamente” à responsabilidade tributária do administrador.

Analisando o acórdão 1401-002.084, verifica-se que o voto (i) transcreve trecho da decisão de 1ª instância, que manteve a responsabilidade do sócio administrador, FRANCISCO ALEXANDRE DE SOUSA NETO, com base no art. 135, III, do CTN, *“pois a não localização da empresa no endereço cadastrado na Secretaria da Receita Federal presume a dissolução irregular, de forma a permitir a responsabilização solidária de seu sócio pelo crédito tributário formalizado.”*, e, em seguida (ii) conclui que *“As provas coligidas e sintetizadas no voto condutor do aresto recorrido alhures reproduzido demonstram claramente que o Recorrente participava da administração da autuada, sendo beneficiário, inclusive, de repasses financeiros mediante transferências bancárias,”* observando que *“violação, da lei tributária, com a intensidade praticada pelo sujeito passivo neste caso, deixando de declarar quase 100 milhões em faturamento, sonegando algo em torno de 97% de sua receita, é sim, passível de fundamentar a infração à lei causadora da responsabilização do art. 135, III, do CTN.”*

Observa-se que no caso do acórdão indicado como paradigma foi responsabilizado o único administrador da contribuinte, após o lançamento de tributos sobre

receitas omitidas e a constatação de que este teria, inclusive, se beneficiado de repasses financeiros. Havia também a circunstância de que a pessoa jurídica tinha sido dissolvida irregularmente, sendo esta uma conclusão autônoma do voto para manter a reponsabilidade.

As circunstâncias analisadas em tal caso diferem essencialmente do caso dos autos, a começar pelo fundamento do lançamento de tributo em cada caso (aqui, glosa de despesas, lá omissão de receitas), o fato de que no paradigma se analisou a responsabilidade do único administrador, bem como os aspectos fáticos de cada caso que não encontram paralelo de semelhança. Não é possível dizer se, aplicando o mesmo racional do acórdão 1401-002.084, como aquela turma decidiria o caso dos autos. Na verdade, o racional ali desenvolvido não é capaz de, se aplicado ao caso em questão, necessariamente levar a uma alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Neste sentido, compreendo que o acórdão 1401-002.084 não serve de paradigma para a questão da responsabilidade de PAULO EDUARDO NAVE MARAMALDO, LUIZ FERNANDO NAVE MARAMALDO e ANA PAULA MARAMALDO CASSIANO.

O acórdão paradigma mantém a reponsabilidade do administrador lá analisado após afirmar a sua conduta de violação da lei tributária, enquanto o acórdão recorrido exclui a responsabilidade das pessoas físicas acima mencionadas após constatar que não há prova de que estas tenham praticado ilícitos. Não há divergência na interpretação da legislação tributária entre tais julgados.

Quanto ao paradigma 1301-002.749, o despacho de admissibilidade observa que tal decisão *“relativizou a necessidade de individualização de conduta, quando o responsável comprovadamente detenha poderes de administração da pessoa jurídica ao tempo dos fatos”*.

Analisando o julgado, não chego à mesma conclusão. Tal julgado analisou a responsabilização de sócias de direito administradoras, interpostas pessoas, de empresas que, segundo se apurou, eram administradas de fato pelo Sr. ADIR ASSAD, e foram investigadas no âmbito da chamada CPMI do Cachoeira e de operações da Polícia Federal. A ementa do julgado resume o entendimento manifestado no voto, de que *“Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.”*

A responsabilidade, no caso do paradigma 1301-002.749 foi mantida quanto ao administrador de fato, após se observar que este não necessariamente seria o administrador que constava dos documentos societários. Não houve relativização da necessidade de individualização da conduta para fins e apuração da responsabilidade tributária -- pelo contrário, tanto houve que se responsabilizou quem efetivamente praticou os atos e não quem apenas constava nos documentos como tendo poderes de administração.

No mesmo sentido, analisando este paradigma, a Conselheira Edeli Pereira Bessa conclui no acórdão 9101-005.751 (grifamos):

Assim, têm razão os responsáveis quando apontaram nos autos do processo administrativo nº 10530.723584/2013-83 a existência de dessemelhança entre referido paradigma e o acórdão lá recorrido, que adota os mesmos fundamentos daquele exarado nestes autos, porque **a manutenção da imputação de responsabilidade em face de demonstração de “efetiva gestão”, precedida de acusação em face da figura de uma única administradora, imputando-lhe as ações que resultaram na fraude constatada**, não apresenta similitude fática com o recorrido, cuja acusação foi classificada como carente de descrição das condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de os imputados responsáveis serem diretores da contribuinte que praticou a conduta fraudulenta.

Ante o exposto, oriento meu voto para **não conhecer** do recurso especial da Fazenda Nacional.

Recurso especial do sujeito passivo

O sujeito passivo questiona a decisão recorrida quanto ao IRRF cobrado à alíquota de 35% com fundamento no artigo 61 da Lei 8.981/1985, apresentando como paradigma o acórdão 1101-000.767. Alega que este IRRF não pode ser cobrado quando há a glosa da despesa.

Nesse ponto, o voto do Relator (vencedor nessa matéria), após manter a glosa das despesas, adota os fundamentos da DRJ para manter a autuação de IRRF. A decisão referida rejeita a alegação de que a cobrança do IRRF concomitante com a glosa dos pagamentos configuraria *bis in idem* afirmando não haver incompatibilidade entre as cobranças e cita como razões a ementa de 3 outros julgados do CARF (acórdãos 104-22.944, 1301-00.438 e 102-48.693).

O paradigma contempla, já na sua ementa, a tese do *nemo bis in idem*, afirmando que *“impossível conceber o lançamento de IRRF em consideração, espreque em “pagamentos sem causa”, acaso estes já tenham ensejado glosas de deduções em face do lucro real, com a consequente formalização do IRPJ sonogado”*.

O dissídio está comprovado, de maneira que **conheço** do recurso especial do sujeito passivo.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e para conhecer do recurso especial do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao conhecimento dos recursos especiais dos sujeitos passivos. A maioria do Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial não restou demonstrado.

Os recursos especiais dos sujeitos passivos foram admitidos apenas na matéria “IRRF à alíquota de 35% - Art. 61 da Lei nº 8.981/1985 – dupla tributação”, e com base no paradigma nº 1101-000.767. A caracterização da divergência foi afirmada em face do que consignado no voto do Conselheiro Relator do paradigma, sem se observar que a decisão do Colegiado, neste ponto, se deu nos seguintes termos:

Acordam os membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção de Julgamento, em: [...] relativamente às exigências decorrentes de pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem causa, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para afastar as exigências de IRRF, votando pelas conclusões as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Nara Cristina Takeda Taga e o Presidente Valmar Fonseca de Menezes, e divergindo o Conselheiros Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, que negava provimento ao recurso, e José Ricardo da Silva, que dava provimento ao recurso [...]

E, em declaração de voto, esta Conselheira, à época integrante do Colegiado que proferiu o paradigma, assim expôs os fundamentos para concordar com a conclusão exposta pelo relator:

[...]

Por estas razões, somente admito a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário relativo ao IRRF apurado em 26/02/2002, 15/03/2002, 29/07/2002 e 27/08/2002 e 03/12/2002.

No mérito, entendo que as demais exigências de IRRF, não devem subsistir. Em que pese a contribuinte não tenha demonstrado que os pagamentos efetuados revestiam natureza que os habilitassem a reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendo que este argumento somente se prestaria a justificar a glosa das correspondentes despesas, mas não a exigência do IRRF.

[...]

Constato, nesta análise dos autos, que a contribuinte apresentou elementos ao Fisco que lhe permitiriam investigar o tratamento dado, pelos beneficiários, aos rendimentos recebidos da pessoa jurídica. Alega o fiscal autuante que a contribuinte não *apresentou qualquer comprovante de pagamento individualizado que comprovasse o efetivo recebimento dos valores por parte dos supostos beneficiários. Foram apresentados apenas comprovantes de pagamentos efetuados a empresa Incentive House nos anos-calendário 2002 e 2003*, mas ante a contratação firmada com a Incentive House, e as demais informações prestadas pela contribuinte, seria razoável admitir que estes pagamentos ocorreram e, ao menos, intimar os beneficiários a confirmá-los, bem como

comprovar o tratamento fiscal dado, por eles, em suas declarações de imposto de renda pessoa física – DIRPF.

Destaco, ainda, que a autoridade lançadora não confrontou as alegações da fiscalizada de que teria recolhido o imposto de renda devido sobre tais rendimentos pagos a pessoas físicas, bem como retificado a DIRF para informação destes pagamentos. É certo que tais elementos não estão juntados aos autos, mas os sistemas informatizados da Receita Federal permitiriam à Fiscalização negar a efetividade destas afirmações, as quais, inclusive, restaram confirmadas com a apresentação dos documentos na fase de impugnação (fls. 398/515), revelando condutas praticadas antes do início do procedimento fiscal (19/01/2007). Acrescento que a contribuinte assevera que tais documentos foram apresentados à Fiscalização, e não há como refutar esta afirmação, na medida em que não há, de fato, nenhuma ressalva feita no momento da recepção destes documentos (fls. 164/165).

Por esta razões, entendo que não é possível exigir, da pessoa jurídica, como fonte pagadora, o IRRF na forma prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95, hipótese de incidência que, como já disse, presta-se a suprir a impossibilidade de exigência de eventual crédito tributário que pudesse ser devido pelos beneficiários do pagamento.

De toda sorte, observo que não compartilho do entendimento do I. Relator acerca da incompatibilidade entre as exigências de IRRF e de IRPJ sobre o mesmo pagamento sem causa. Vislumbro que há duas incidências distintas nestes casos: o IRRF exigido da autuada na condição de fonte pagadora de rendimentos que não se desincumbiu de seu dever de identificar o beneficiário e causa do pagamento e, por conseqüência, permitir ao Fisco confirmar a regular tributação de eventual rendimento auferido por este beneficiário, e o IRPJ exigido da autuada na condição de contribuinte que auferiu lucro, mas o declarou em montante menor que o devido, em razão da dedução de despesas que não foram regularmente provadas.

Em outras palavras, a incidência do IRPJ decorrente de uma despesa que não reúne os requisitos legais para sua dedutibilidade não converte esta parcela em renda própria da pessoa jurídica, a dispensar a incidência que poderia existir em desfavor do beneficiário do pagamento. Em várias outras situações despesas são pagas a beneficiários identificados, e por eles submetidas a tributação, e nem por isso admitidas como dedutíveis no âmbito da apuração do lucro da fonte pagadora, como é o caso de pagamentos por liberalidades, ou benefícios indiretos, que não apresentam relação intrínseca com as atividades operacionais da pessoa jurídica.

[...]

O paradigma nº 1101-000.767, portanto, contou apenas com dois votos sob os fundamentos invocados pela Contribuinte em seu recurso especial. Para além do voto favorável à manutenção da exigência, os outros três votos determinantes para a exoneração da exigência de IRRF tiveram em conta as circunstância específicas do caso lá analisado, em especial as informações prestadas à autoridade lançadora acerca dos beneficiários dos pagamentos realizados e da retenção de imposto em tais pagamentos, inclusive com informação em DIRF.

Assim, os casos comparados se distinguem em pontos determinantes para as decisões adotadas por diferentes Colegiados do CARF, devendo ser NEGADO CONHECIMENTO aos recursos especiais dos sujeitos passivos.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA.

O recurso especial da PGFN teve seguimento em face dos dois paradigmas indicados – 1401-002.084 e 1301-002.749 – que exteriorizariam interpretação divergente da legislação tributária acerca da imputação de responsabilidade a administradores, na forma no art. 135, III do CTN.

No recorrido, 1201-003.668, o Colegiado *a quo*, embora mantendo, por voto de qualidade, a responsabilidade imputada a Nelson Antonio Nave Maramaldo e a Nelson Cortonesi Maramaldo, decidiu *por maioria, em afastar as responsabilidades solidárias de PAULO EDUARDO NAVE MARAMALDO, LUIZ FERNANDO NAVE MARAMALDO e ANA PAULA MARAMALDO CASSIANO. Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Allan Marcel Warwar Teixeira (Relator) e Neudson Cavalcante Albuquerque.*

Com respeito a Nelson Antonio Nave Maramaldo (diretor gerente comercial) e a Nelson Cortonesi Maramaldo (presidente), prevaleceu o voto do relator (Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira), do qual destaca-se:

Esse mesmo escopo probatório permite, indubitavelmente, concluir que os aludidos atos praticados pela Contribuinte o foram com a participação ou consentimento de seus administradores.

Com efeito, não é crível que os gestores da empresa, que assinou os aludidos contratos de prestação de serviços e administraram a empresa, não tivessem pleno conhecimento que os supostos prestadores de serviços eram empresas de fachada, inexistentes de fato, ou, se existentes, não possuíam capacidade técnica, operacional ou expertise para a prestação dos serviços contratados, ou não prestaram o serviço pelo qual foram pagas.

[...]

Destarte, os fatos demonstrados pela fiscalização deixam clara a participação de cada responsável nos atos praticados com infração à Lei, em ações que participaram, anuíram e/ou se beneficiaram ativamente, sendo determinada pelo CTN sua responsabilização solidária.

Do voto vencedor do Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior destaca-se a premissa de *para fins de sujeição passiva solidária, não basta à autoridade fiscal provar a prática de atos ilícitos pela pessoa jurídica, é necessário provar a participação do responsável solidário na prática desses atos. Noutros termos, para a subsunção do fato ao artigo 135, III, do CTN é necessário provar que o administrador praticou, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, atos que deram origem às obrigações tributárias então exigidas. E,*

diante da acusação fiscal pautada, apenas, na condição de administradores dos imputados, e na constatação de sonegação e fraude, observou que a fiscalizada somente informara os cargos exercidos pelos administradores da sociedade, nos seguintes termos da resposta apresentada:

limitou-se a apresentar, em anexo à carta de 11/11/2016, a tabela transcrita na sequência, na qual figuram como administradores da empresa NELSON ANTONIO NAVE MARAMALDO, CPF 035.306.888-86, na função de diretor gerente comercial, PAULO EDUARDO NAVE MARAMALDO, CPF 035.307.398-98, na função de diretor gerente comercial, LUIZ FERNANDO NAVE MARAMALDO, CPF 083.287.078-10, na função de diretor gerente administrativo financeiro, ANA PAULA MARAMALDO CASSIANO, CPF 082.870.208-08, na função de diretora adjunta, e NELSON CORTONESI MARAMALDO, CPF 005.051.618-34, na função de presidente.

A Contribuinte deixara, assim, de esclarecer *quais administradores detinham poderes, de forma individual ou em conjunto, para: a) movimentar recursos financeiros e b) gerenciar a contabilidade da empresa*. O voto vencedor, diante deste contexto, conclui que:

13. Na espécie, como dito acima, é dever do Fisco provar que o administrador praticou, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, atos que deram origem às obrigações tributárias então exigidas. O fato de a pessoa jurídica ter praticado infração à lei, na forma de sonegação e fraude, conforme demonstrado nos autos, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei 4.502, de 1964, não enseja automaticamente a responsabilização solidária de todos os administradores dessa pessoa jurídica, mas somente daqueles cuja participação foi provada nos autos.

14. É o caso. Por entender não restar provada nos autos a participação dos administradores Paulo Eduardo Nave Maramaldo, Luiz Fernando Nave Maramaldo e Ana Paula Maramaldo Cassiano na prática dos atos imputados pela autoridade fiscal, a responsabilidade tributária deve ser afastada.

A acusação fiscal foi de registro de despesas desnecessárias e sob comprovação inidônea, além da constatação de pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado. As investigações, segundo relatado, tiveram em conta a participação da Contribuinte no *consórcio liderado pela ENGEVIX, investigada na Lava Jato*. Houve lançamento de IRPJ, CSLL e IRRF, sendo que na parte correspondente a *despesas fraudulentas* a penalidade foi qualificada. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente as exigências e a imputação de responsabilidade, consignando quanto à qualificação da penalidade que *restou caracterizada a simulação, pela sequência de atos apenas formais, sem conteúdo econômico ou propósito negocial, com o intuito único de evitar o pagamento dos tributos devidos*. A irresignação deduzida em recurso voluntário também foi afastada, concluindo-se evidenciada a fraude.

O paradigma nº 1401-002.084, como bem destacado no exame de admissibilidade, traz argumentos em favor da manutenção da responsabilidade tributária do administrador na hipótese de *inadimplemento doloso, penalizado administrativamente com multa de 150%*. Mas, na sequência, assim foi adicionado:

Assim, creio que tal violação, da lei tributária, **com a intensidade praticada pelo sujeito passivo neste caso, deixando de declarar quase 100 milhões em faturamento, sonegando algo em torno de 97% de sua receita, é sim, passível de fundamentar a infração à lei causadora da responsabilização do art. 135, III, do CTN**. Com efeito, não comungo do entendimento daqueles que limitam a aplicação do caput do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo infrações às leis tributárias. Não me parece ser crível que, em se tratando de

uma norma tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a corresponsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

[...]

Entendo ser desarrazoado pensar que o responsável pela administração da pessoa jurídica possa vir a ser responsabilizado penalmente, inclusive com restrições ao seu direito de ir e vir, e não possa, diante dos mesmos fatos, responder também pela obrigação tributária correspondente.

Portanto, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

[...]

No presente caso, contudo, já analisei que restou comprovado o intuito doloso (sonegação), razão mais do que suficiente para manutenção da multa qualificada, e por todo o exposto, a manutenção da coobrigação imputada ao Recorrente com base no art. 135, III, do CTN.

Ainda que discordem de tal conclusão, outra infração à lei, desta feita a lei civil, também foi destacada pela Fiscalização e pela decisão recorrida: a dissolução irregular da sociedade. Como vimos acima, em vários julgados que colacionamos, além da expressa disposição, literal, da Súmula 435 do STJ (abaixo novamente reproduzida), a dissolução irregular da sociedade enseja a responsabilização dos sócios e administradores pelas dívidas tributárias dos contribuintes pessoas jurídicas.

[...]

A Fiscalização foi extremamente diligente ao caracterizar a dissolução irregular da empresa METALGEAR. Não poupou esforços, empreendeu diversas diligências aos locais em que supostamente poderia estar localizada a empresa, tomou depoimentos dos ocupantes dos imóveis, extraiu e juntou aos autos fotos dos locais, enfim, caracterizou perfeitamente que a empresa METALGEAR não estava localizada nos referidos locais. Ainda intimou o Sr. FRANCISCO ALEXANDRE DE SOUSA NETO a justificar tais fatos, não uma, mas duas vezes, sem sucesso, haja vista que o Recorrente não respondeu a nenhuma de suas intimações.

Por todo o exposto, seja por infração à lei tributária (sonegação), ou à lei civil (dissolução irregular), resta caracterizada a responsabilidade do sócio administrador, o Sr. FRANCISCO ALEXANDRE DE SOUSA NETO, conforme o disposto no art. 135, I, do CTN. (*destacou-se*)

Este tópico do paradigma foi dirigido à responsabilidade tributária imputada a Francisco Alexandre de Sousa Neto, que também figurou como autuado, em face da dissolução irregular da pessoa jurídica fiscalizada, aspecto inicialmente analisado em face da arguição de nulidade do lançamento, valendo o destaque em favor do redirecionamento promovido desde o início do procedimento fiscal em face do cancelamento dos atos constitutivos da pessoa jurídica pela Junta Comercial do Estado de São Paulo, porque *dentre os motivos apontados pela JCSP para o cancelamento de todos os arquivamentos relativos à METALGEAR, salta aos olhos a informação da conduta criminosa de falsidade ideológica, com a utilização de documentos furtados, para a inserção em seu quadro societário do Sr. João Batista Maia Pinheiro*. Mais à

frente está noticiado que a pessoa jurídica foi *constituída com fraude reconhecida pelo Poder Judiciário Federal* e que o imputado fora seu sócio-administrador desde 18/05/2004.

O paradigma nº 1401-002.084 também a valida a imputação feita a Erison Pedroso que *detinha amplos poderes de administração da empresa METALGEAR, conferidos pelo Sr. FRANCISCO ALEXANDRE por meio de procuração pública*, inclusive para administrar a pessoa jurídica que abrigou o patrimônio dos filhos do outro imputado. Neste segundo ponto reiterou-se que:

Também com relação aos seus argumentos, valem as mesmas considerações já expendidas no tópico anterior. A sonegação restou perfeitamente configurada, não havendo margem para se considerar que tenha ocorrido mero inadimplemento pontual decorrente de dificuldades financeiras; a conduta dolosa restou materializada tanto pela reiteração do omissão de rendimentos, quanto pela forma como se deu a supressão de tributos, com a omissão de quase 97% de todo o faturamento auferido, destacado nas notas fiscais de sua emissão.

A responsabilização do Sr. ERISON PEDROSO está perfeita, na medida que detinha poderes amplos de gestão da empresa METALGEAR; ainda, foram encontradas fichas de assinaturas bancárias junto ao Banco HSBC; além disso, também foi constatado que a empresa METALGEAR firmou contratos de financiamentos bancários por intermédio do Sr. ERISON PEDROSO.

Todos esses fatos servem, não de indícios, mas provas cabais de que o Sr. ERISON PEDROSO também é responsável pela sonegação fiscal perpetrada na empresa METALGEAR no período de apuração objeto do auto de Infração, além, é claro, de sua dissolução irregular, já tratada no tópico anterior, relativo ao recurso voluntário do Sr. FRANCISCO ALEXANDRE.

Vê-se, nestes termos, que o paradigma apresenta dessemelhanças significativas em relação ao recorrido. Além de a imputação de responsabilidade tributária estar pautada, também, na dissolução irregular da sociedade, e do primeiro imputado inclusive figurar como contribuinte autuado, as circunstâncias nas quais a pessoa jurídica operou evidenciaram relação direta dos imputados com a sonegação constatada, não só pela ação do antigo sócio-administrador em incluir interposta pessoa no quadro social, como também da procuração com amplos poderes conferida ao segundo imputado para administrar e gerir financeiramente não só a empresa fiscalizada, como também a pessoa jurídica constituída para abrigar o patrimônio da família do primeiro imputado.

É sob esta ótica que se constata que a decisão do paradigma, acerca do cabimento da responsabilidade tributária, foi determinada pela *violação, da lei tributária, com a intensidade praticada pelo sujeito passivo neste caso*. Logo, seu descarte para fins de caracterização do dissídio jurisprudencial não se dá, apenas, porque distintas foram as infrações constatadas nos acórdãos comparados, mas porque a conduta dos responsáveis foi referida com características específicas, que não permitem isolar o entendimento do outro Colegiado do CARF sob a premissa de que a responsabilidade tributária do administrador se impõe na hipótese em que resta *comprovado o intuito doloso (sonegação)*.

O paradigma nº 1301-002.749 foi rejeitado pela maioria deste Colegiado no Acórdão nº 9101-004.835¹. A Conselheira Livia De Carli Germano, redatora do voto vencedor, teve em conta a distinção entre os quadros fáticos dos acórdãos lá confrontados:

Com a devida vênia, compreendo que o contexto fático analisado pelo acórdão paradigma é de tal forma diverso que não autoriza a comparabilidade entre os casos para efeitos de caracterização de divergência jurisprudencial.

No caso dos autos a fiscalização procedeu a ajustes ao lucro líquido na apuração do lucro real, relativos a variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte em função da taxa de câmbio (variações cambiais), levando à discussão sobre os efeitos do reconhecimento de tais variações nos regimes de caixa e competência. Foi nesse contexto que a autoridade autuante entendeu que as pessoas físicas deveriam ser responsabilizadas com base nos artigos 124 e 135 do CTN, “*pelo fato de exercerem a função de direção na empresa na época da ocorrência dos fatos geradores*”.

Por outro lado, o caso analisado pelo acórdão indicado como paradigma tratou de lançamento por omissão e receitas, discutindo-se o fato de a pessoa jurídica autuada encontrar-se na verdade em nome de interpostas pessoas. A responsabilidade tributária foi discutida nesse contexto, tendo sido imputada “*tanto em relação aos sócios que constavam como efetivos administradores – e que, comprovadamente, se não eram sócios, ao menos administravam as operações levadas a efeito pela pessoa jurídica autuada – como por pessoas físicas que seriam as proprietárias de fato da autuada. Há ainda imputação de responsabilidade a empresas, da mesma titularidade dos sócios e/ou obrigados em que se constatou atuação comercial conjunta ou ainda que teriam servido tão somente para tentar blindar o patrimônio dos sócios e coobrigados.*” (trechos do voto condutor). O voto condutor transcreve e adota trechos do acórdão então recorrido os quais esclarecem as circunstâncias fáticas que levaram àquela autuação fiscal, sendo relevante destacar:

[...]

Como se pode notar, além de se tratar de lançamentos fundados em bases jurídicas totalmente diversas, também os contextos fático e jurídico tidos como base para a responsabilização das pessoas físicas é essencialmente diverso nos acórdãos recorrido e no apontado como paradigma.

Os casos ali comparados, porém, não traziam dúvidas quanto à atuação dos imputados na administração das sociedades. Enquanto, de um lado, compreendeu-se que a atuação dos diretores deveria ter sido individualizada, não podendo a responsabilidade ser *calcada na suposta tolerância ou omissão dos diretos às ações que levaram a empresa a infringir a legislação tributária*, de outro invocou-se as reiteradas manifestações do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que *mostra-se suficiente para tal individualização de conduta a comprovação de que o acusado detinha poderes de administração da pessoa jurídica*.

Daí o voto divergente desta Conselheira quanto à caracterização do dissídio jurisprudencial no referido precedente: se o recorrido não está calcado em circunstâncias específicas acerca da atuação dos imputados, e o debate se estabelece, apenas, quanto à necessidade de individualização das condutas dos administradores de pessoa jurídica contra a

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram no conhecimento as conselheiras Andréa Duek Simantob (relatora), Edeli Pereira Bessa e Viviane Vidal Wagner.

qual subsiste imputação de infração penal dolosa, a distinção entre as infrações imputadas mostra-se irrelevante.

Neste sentido, também, foi o entendimento que prevaleceu no precedente nº 9101-005.502. A esta Conselheira coube o voto vencedor para conhecimento do recurso especial da PGFN que lá questionou o afastamento da responsabilidade tributária por falta de individualização da conduta dos imputados. O relator, Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, compreendeu que o dissídio jurisprudencial não restara caracterizado em face dos dois paradigmas admitidos, porque:

De acordo com a ementa do Acórdão ora recorrido, o artigo 135, III, do CTN responsabiliza os administradores por atos por eles praticados em excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Para que se possa ter como caracterizada tal hipótese é imprescindível que a autoridade lançadora individualize a conduta praticada por cada administrador. Ausente tal identificação, por descrição insuficiente no auto de infração, é de ser excluída a responsabilidade.

E das razões de decidir constantes do voto condutor extrai-se que:

Quanto aos responsáveis, entendo que o recurso voluntário deve ser provido.

Isso porque o Termo de Sujeição Passiva Solidária não descreve condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de os imputados responsáveis serem diretores da contribuinte que praticou *"Esta conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o de elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Jacuípe Veículos Ltda, reduzindo sensivelmente o valor tributo a recolher, mediante comportamento doloso, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como alteração das características fundamentais do fato gerador, qual seja, o lucro tributável."* (fl. 1.126).

Ora, o artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de "atos praticados" com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos

Trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá caso a pessoa que "presenta" a pessoa jurídica (Pontes de Miranda) **atue** (atos comissivos) para além de suas atribuições contratuais/estatutárias ou legais. Ou seja, para a configuração de tal responsabilidade, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente, no que o auto de infração em questão foi falho.

Embora analisando todo o contexto dos fatos até se possa cogitar que as pessoas físicas apontadas como responsáveis tinham conhecimento dos fatos, tal circunstância não consta expressamente da imputação fiscal, não sendo possível admitir a responsabilização de pessoas físicas com base em mera suposição.

Neste sentido, oriento meu voto para dar provimento aos recursos voluntários dos imputados responsáveis.

Como se percebe, o Colegiado *a quo* considerou incorreta a aplicação "automática" do artigo 135, III, do CTN a administradores, afastando a responsabilização pessoal por entender que a ausência de descrição individualizada da efetiva conduta dolosa que teria

sido praticada por cada um dos diretores caracteriza deficiência de motivação que fulmina a sujeição passiva solidária.

O *primeiro paradigma* (Acórdão nº **2301-004.532**), por sua vez, diz respeito a recurso voluntário interposto por pessoa física administradora da empresa lá autuada, mas cuja imputação da solidariedade foi motivada a partir da constatação de implementação de fraude na realocação de funcionários, como forma de evitar pagamentos de contribuições previdenciárias.

Nas palavras do voto condutor desse precedente:

[...]

Repare-se que nessa situação o julgado não aponta falhas na motivação da responsabilidade solidária, a qual restou mantida sob a premissa de que as partes teriam se valido de uma *fraude trabalhista*, fraude esta que, por ter sido considerada de natureza objetiva, ensejou a responsabilização *direta* da *efetiva gestora* da empresa.

Como se vê, a decisão tida como *primeiro paradigma* foi formulada em contexto fático que não guarda nenhuma semelhança com o presente, razão pela qual o descarto como hábil a demonstrar o necessário dissídio.

Quanto ao *segundo paradigma* (Acórdão nº **1302-001.657**), o Colegiado assim manteve a inclusão de sócios-gerentes no polo passivo:

(...)

Os sócios-gerentes foram incluídos no pólo passivo com fulcro no art. 135, III, do CTN, que dispõe:

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

(...)

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

Conforme consta nos autos, o sujeito passivo apresentou DIPJs zeradas relativas aos anos-calendário 2008 e 2009, não obstante haver auferido receita de prestação de serviços no valor de R\$ 12.847.259,42, além da existência de depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 16.238.602,59. Acresce que a contribuinte apresentou notas fiscais à fiscalização cujos valores eram 75% inferiores aos das notas fiscais de mesma numeração em poder dos seus clientes.

Tais fatos, caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, justificaram a exasperação da multa no percentual de 150%, como também justificam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, dado que presentes as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.

Por pertinentes ao tema, vale transcrever os seguintes fragmentos da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010:

(...)

VII – Art. 135 do CTN (...)

52. Quanto à natureza dessa responsabilidade, (...) não há dúvida tratar-se de responsabilidade solidária.

(...)

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

(...)

c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém deve ter consequências tributárias.

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. (g.n.)

Por conseguinte, deve ser mantida a responsabilização dos sócios na forma dos autos.

Verifica-se desse julgado que a responsabilidade solidária foi mantida pelas circunstâncias fáticas daquele caso, quais sejam, apresentação de DIPJ zerada em um contexto de omissão de receitas pela contribuinte de cerca de R\$28milhões.

Ora, esses fatos não possuem nenhuma semelhança com o que estamos ora em análise, o que a meu ver também compromete a caracterização da divergência por falta de similitude fático-jurídica entre os acórdãos comparados.

Ainda que o julgado tenha transcrito o item 56 da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010, item este que registra o entendimento segundo o qual *se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador*, a leitura integral do voto leva a concluir que a manutenção da solidariedade ocorreu, na verdade, não como reflexo direto da qualificação da multa propriamente dita, mas sim diante da prática reiterada de omitir receitas significativas, fato este considerado suficiente tanto para qualificar a multa quanto para manter a solidariedade.

Isso fica claro na seguinte passagem do voto, que novamente trago à baila:

Tais fatos, caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, justificaram a exasperação da multa no percentual de 150%, como **também justificam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, dado que presentes as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.** (grifei).

Diante, então, de *paradigmas* que não guardam semelhança fática com a presente discussão, impedindo a caracterização da divergência jurisprudencial, não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional. (*destaques do original*)

A maioria deste Colegiado², porém, entendeu que os fundamentos do paradigma aqui sob exame divergiriam da interpretação firmada no segundo paradigma lá apresentado porque:

Os responsáveis tributários alegam em contrarrazões que os paradigmas *nada têm que ver com a lide em pauta, tanto nos fatos como nas provas acarreadas*, dado nestes autos

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram neste ponto do conhecimento os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Alexandre Evaristo Pinto.

inexistir a descrição de qualquer conduta que pudesse ser enquadrada como “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei”, nos moldes do art. 135, III do CTN. Destacam a vinculação do feito às provas dos autos e a impossibilidade de revisão do conteúdo fático da lide, que é distinto daqueles dos paradigmas arrolados. Observam que há grande diferença entre os conteúdos do presente PAF e daqueles elencados como pressupostos de divergência jurisprudencial, especialmente porque a PGFN não teve acesso aos autos de infração que resultaram nos paradigmas, e neles a descrição da conduta supostamente fraudulenta dos contribuintes está consignada na peça de autuação e não no acórdão de julgamento.

Apontam ausência de similitude fática em relação aos acórdãos 2301-004.532 e 1302-001.657, o primeiro referente ao “Caso Buzatex”, citado pelos responsáveis como dessemelhante em relação ao presente caso, visto que nele a imputação teria sido dirigida apenas a um dos administradores da autuada, cujos atos de gestão foram devidamente demonstrados nos autos, enquanto no caso presente a responsabilidade solidária foi imputada a todos os sócios da empresa autuada e sem qualquer individualização e comprovação da conduta ilícita supostamente praticada por cada um, conforme excertos que reproduzem.

Para demonstrar o dissídio jurisprudencial, a PGFN destaca, nos paradigmas, a existência de conduta fraudulenta que induz à qualificação da penalidade e a consequente imputação, e manutenção, da responsabilidade tributária do administrador em tais circunstâncias. Dessa forma, alinha os casos comparados sob a premissa de que todos tratam da responsabilidade solidária, nos termos do art. 124 e/ou do art. 135, do CTN, de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, sendo que nos paradigmas os elementos probatórios são, apenas, as provas das infrações descritas no Auto de Infração e praticadas pela pessoa jurídica autuada, ao passo que neste caso, embora demonstrada infração à legislação tributária praticada mediante fraude/ dolo/ sonegação/ simulação/ conluio, com manutenção da qualificação da multa de ofício, a responsabilidade tributária dos administradores foi excluída.

O voto condutor do acórdão recorrido, de lavra da Conselheira Lívia De Carli Germano, está pautado nas seguintes premissas:

Quanto aos responsáveis, entendo que o recurso voluntário deve ser provido.

Isso porque o Termo de Sujeição Passiva Solidária não descreve condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de os imputados responsáveis serem diretores da contribuinte que praticou “Esta conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito comercial, a não ser o de elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Jacuípe Veículos Ltda, reduzindo sensivelmente o valor tributo a recolher, mediante comportamento doloso, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como alteração das características fundamentais do fato gerador, qual seja, o lucro tributável.” (fl. 1.126).

Ora, o artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de “atos praticados” (comissivos) com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá caso a pessoa que “apresenta” a pessoa jurídica (Pontes de Miranda) atue para além de suas atribuições contratuais/estatutárias ou legais. Ou seja, para a configuração de tal

responsabilidade, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente, no que o auto de infração em questão foi falho.

Embora analisando todo o contexto dos fatos até se possa cogitar que as pessoas físicas apontadas como responsáveis tinham conhecimento dos fatos, tal circunstância não consta expressamente da imputação fiscal, não sendo possível admitir a responsabilização de pessoas físicas com base em mera suposição.

Neste sentido, oriento meu voto para dar provimento aos recursos voluntários dos imputados responsáveis.

No paradigma nº 2301-004.532 está consignado no voto condutor do julgado que:

[...]

Assim, têm razão os responsáveis quando apontam a existência de dessemelhança entre referido paradigma e o acórdão recorrido, porque a manutenção da imputação de responsabilidade em face de demonstração de “efetiva gestão”, precedida de acusação em face da figura de uma única administradora, imputando-lhe as ações que resultaram na fraude constatada, não apresenta similitude fática com o recorrido, cuja acusação foi classificada como carente de descrição das *condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de os imputados responsáveis serem diretores da contribuinte que praticou a conduta fraudulenta.*

O segundo paradigma, porém, não traz qualquer especificação acerca da conduta dos sujeitos passivos cuja responsabilidade tributária foi mantida. Do relatório do paradigma nº 1302-001.657 consta, apenas, que:

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o auto de infração de fls. 959/979, através do qual foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ no valor de R\$ 4.017.848,49, incluídos juros de mora e multa proporcional de 150%.

2. De acordo com o auto de infração e com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.021/1.032), o lançamento, que se reporta aos anos-calendário 2008 e 2009, decorreu da omissão de receitas em face de i) depósitos bancários de origem não comprovada e ii) não escrituração e não declaração de receitas de serviços prestados. O lucro foi arbitrado ante a não apresentação dos livros contábeis e fiscais.

3. Em consequência da omissão de receitas, foram lavrados os autos de infração reflexos concernentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 980/1.001), no valor de R\$ 1.086.927,95, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 1.002/1.010), no valor de R\$ 658.856,45, e à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 1.011/1.019), no valor de R\$ 133.841,89. O crédito tributário total importa em R\$ 5.897.474,76, conforme demonstrativo consolidado de fl. 2.

4. Foi efetuada Representação Fiscal para Fins Penais, constituindo o Processo nº 10882.724088/2012/76.

5. Lavraram-se Termos de Sujeição Passiva Solidária para inclusão, no pólo passivo da obrigação, de Francisco Ferreira da Silva Neto e Rafael Rodrigues de Souza Neto, sócios administradores da empresa (fls. 1.044/1.047 e 1.048/1.051).

E o seu voto condutor valida a imputação de responsabilidade aos sócios-gerentes em razão, apenas, das circunstâncias que justificaram a qualificação da penalidade. Veja-se:

Os sócios-gerentes foram incluídos no pólo passivo com fulcro no art. 135, III, do CTN, que dispõe:

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

(...)

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

Conforme consta nos autos, o sujeito passivo apresentou DIPJs zeradas relativas aos anos-calendário 2008 e 2009, não obstante haver auferido receita de prestação de serviços no valor de R\$ 12.847.259,42, além da existência de depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 16.238.602,59. Acresce que a contribuinte apresentou notas fiscais à fiscalização cujos valores eram 75% inferiores aos das notas fiscais de mesma numeração em poder dos seus clientes.

Tais fatos, caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, justificaram a exasperação da multa no percentual de 150%, como também justificam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, dado que presentes as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.

Por pertinentes ao tema, vale transcrever os seguintes fragmentos da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010:

(...)

VII – Art. 135 do CTN (...)

52. Quanto à natureza dessa responsabilidade, (...) não há dúvida tratar-se

De responsabilidade solidária.

(...)

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

(...)

c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém deve ter conseqüências tributárias.

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. (g.n.)

Por conseguinte, deve ser mantida a responsabilização dos sócios na forma dos autos.

Quando o Conselheiro Relator do paradigma relata os fatos que conduzem à qualificação da penalidade e conclui que eles são *caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964*, assim afirma o cabimento da *exasperação da multa no percentual de 150%* e da *responsabilização dos administradores da pessoa jurídica*, sem o acréscimo de qualquer outra circunstância

que não as exigidas para qualificação da penalidade, e que, assim, configurariam *as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN*. A reprodução subsequente da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010 confirma esta constatação, mormente na parte em que nela está mencionado que *se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador*.

Assim, este segundo paradigma é apto a caracterizar o dissídio jurisprudencial suscitado e que, localizado em plano anterior à verificação da conduta específica dos responsáveis, não é afetado pela alegada *grande diferença entre os conteúdos do presente PAF e daqueles elencados como pressupostos de divergência jurisprudencial*.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN em face do paradigma nº 1302-001.657.

Com respeito ao paradigma nº 1301-002.749, importa registrar que ele já foi revisitado por este Colegiado em razão de recursos especiais apreciados no Acórdão nº 9101-006.116. No âmbito da responsabilidade tributária a pessoas físicas somente foi rediscutida a imputação feita a Soiany Coelho e Sibely Coelho, subsistindo a responsabilização de Adir Assad e Sônia Mariza Branco. No voto declarado no Acórdão nº 9101-006.116, esta Conselheira assim sintetizou os fundamentos para manutenção da responsabilização de todos os acusados no paradigma nº 1301-002.749:

No mérito, o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto firmou como premissas para decisão da responsabilidade tributária: i) o fato de a pessoa jurídica encontrar-se em nome de interpostas pessoas justificam a responsabilização dos reais proprietários por força dos arts. 124, I e 135, III, do CTN; ii) que no presente caso a imputação se deu em relação aos sócios que constavam como efetivos administradores, ainda que não verdadeiramente sócios, e contra pessoas físicas proprietárias de fato da autuada, além de responsabilização a pessoas jurídicas que atuaram conjuntamente com a autuada ou prestaram-se a blindar patrimônio dos coobrigados; iii) fatos reunidos em operações policiais e processo judicial evidenciariam o controle de Adir Assad e Sônia Mariza Branco no “Grupo Rock Star”; e iv) a individualização de condutas para fins de qualificação da penalidade pode se dar mediante comprovação de que o acusado detinha poderes de administração da pessoa jurídica, o que também se aplica à apuração de responsabilidade tributária. Na sequência, foram adotados os fundamentos da decisão de 1ª instância para manter a imputação de responsabilidade tributária a todos os coobrigados [...]

Importante atentar, ainda, que as exigências ali decorreram de arbitramento nos lucros tendo em conta receitas declaradas, receitas presumidamente omitidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada e receitas de prestação de serviços não declaradas, sendo que a qualificação da penalidade foi mantida apenas em relação a esta segunda parcela, mas com a seguinte ressalva no afastamento da qualificação aplicada sobre as receitas presumidamente omitidas:

Veja-se que o fato de a empresa estar em nome de terceiros em nada dificultou a seleção da pessoa jurídica para procedimento fiscal, ou seja, não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude), uma vez que as contas bancárias a partir das quais se apurou a omissão de receita estavam em nome da própria pessoa jurídica autuada.

Portanto, o fato de a fiscalização acusar o contribuinte de possuir interpostas pessoas, embora possa surtir efeitos no que atine à responsabilidade tributária de terceiros, em

nada altera as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada.

Neste mesmo sentido, já decidi que nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica atuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tenha qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica atuada – art. 42 da Lei nº 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica.

Assim, concluo que a fraude detectada tem a ver com a cobrança do crédito tributário, e não com sua constituição.

Sob esta ótica, a apreciação da responsabilidade tributária no paradigma admitiu sua subsistência mesmo com o afastamento da multa qualificada, nos termos assim preambularmente expostos pelo relator:

Conforme já me manifestei quando da análise da multa qualificada, nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica atuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tem qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica atuada – art. 42 da Lei nº 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica.

[...]

No caso concreto, há imputação de responsabilidade tributária tanto em relação aos sócios que constavam como efetivos administradores – e que, comprovadamente, se não eram sócios, ao menos administravam as operações levadas a efeito pela pessoa jurídica atuada – como por pessoas físicas que seriam as proprietárias de fato da atuada. Há ainda imputação de responsabilidade a empresas, da mesma titularidade dos sócios e/ou cobrigados em que se constatou atuação negocial conjunta ou ainda que teriam servido tão somente para tentar blindar o patrimônio dos sócios e coobrigados.

O voto condutor do paradigma, portanto, foi influenciado pela interposição de pessoas no quadro social que atuaram como efetivos administradores das pessoas jurídicas integrantes do “Grupo Rock Star”, em nome de Adir Assad, todos referidos em diversas operações policiais (“Operação Saqueador”, “Operação Monte Carlo” e “Operação Vegas”, além da “Operação Lava Jato”).

Neste contexto, impõe-se a sua rejeição para caracterização do dissídio jurisprudencial porque, também aqui, a conduta dos responsáveis foi referida com características específicas que, com mais razão, não permitem isolar o entendimento do outro Colegiado do CARF sob a premissa de que a responsabilidade tributária do administrador se impõe na hipótese em que resta *comprovado o intuito doloso (sonegação)*, dado que tal gravame foi afirmado mesmo sobre o crédito tributário cuja qualificação da penalidade foi afastada, a evidenciar que a interposição de pessoas e a atuação destas foi determinante para a decisão ora invocada pela PGFN.

O presente caso, como visto, também decorreu de investigações no âmbito da “Operação Lava-Jato”, mas a imputação de responsabilidade foi feita aos administradores que exerciam as funções específicas de *diretor gerente administrativo financeiro* e *diretora adjunta*, bem como um dos *diretores gerentes (comercial)* acerca dos quais, distintamente do *presidente* e do outro *diretor gerente comercial*, a própria autoridade fiscal inquiriu sobre quais *detinham poderes, de forma individual ou em conjunto, para: a) movimentar recursos financeiros e b) gerenciar a contabilidade da empresa*, possivelmente em razão de a fraude ter se verificado na escrituração de despesas com base em documentação inidônea, e correlatos pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa.

Distintamente dos paradigmas, nos quais os poderes gerais de administração foram afirmados nas decisões, aqui constata-se que a divisão de funções no exercício da gerência da sociedade suscitou dúvidas à própria autoridade lançadora, em razão das infrações apuradas. Logo, a necessidade de individualização das condutas dos administradores excluídos do pólo passivo foi afirmada em um contexto fático específico, não sendo possível inferir se os Colegiados que proferiram os paradigmas também validariam a responsabilidade tributária aqui afastada.

Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

Por tais razões, esta Conselheira concorda com a I. Relatora em NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA