



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720065/2018-46
ACÓRDÃO	1003-004.443 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONSTRUSUL CONSTRUTORA LTDA EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016

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

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ART. 124, I, DO CTN – INTERESSE COMUM – INEXISTÊNCIA DE DOLO DO ADMINISTRADOR.

A solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN pressupõe a existência de interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador, inclusive quando decorrente de ato ilícito, desde que demonstrada a participação consciente do solidário na conduta lesiva ao Fisco. Não havendo prova de conluio, ajuste de vontades ou dolo específico do administrador, afasta-se a sua responsabilização tributária, por não configurado o interesse comum exigido pelo dispositivo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – AUSÊNCIA DE DOLO OU FRAUDE – REDUÇÃO.

Inexistindo provas de intenção dolosa na conduta do contribuinte, a multa de ofício qualificada deve ser reduzida ao percentual ordinário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a responsabilidade tributária de ANTONIO DA SILVA VASCONCELOS e reduzir a multa de ofício qualificada para 75%. Os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior e Luiz Tadeu Matosinho Machado votaram pelas conclusões do voto da relatora. Designado o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir a ementa do voto vencedor quanto aos fundamentos adotados pela maioria vencedora.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Redator designado

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração para exigência de IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro presumido, bem como Contribuição ao PIS e Cofins, relativos a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2016, acrescido de juros e multa de ofício qualificada de 150%, em razão de suposta falta de declaração em DCTF e do pagamento do imposto devido, por meio de artifício irregular de “compensação” de débitos com supostos créditos da dívida externa. Foram responsabilizados ANTONIO DA SILVA VASCONCELOS, com arrimo no art. 124, II, do CTN e ALPHA ONE ADMINISTRACAO E GESTAO DE ATIVOS EIRELI, com base nos artigos 124, I e 135, II, do CTN.

Intimado, o **contribuinte** apresentou impugnação, sustentando, em resumo, que (i) os valores devidos, que deveriam ter sido declarados através de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, e que foram objeto dos presentes lançamentos de ofício, foram pagos/quitados através de processo de

resgate de Título da Dívida Pública Externa, junto a Secretaria do Tesouro Nacional, através de processos administrativos identificados pelos COMPROTs de n.º: 011.01684.002365.2014.000.000; (ii) não ocorreu sonegação ou fraude, tendo em vista que a empresa declarou a totalidade de seus tributos, via SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF/DCTF referente ao período de apuração do exercício de 2016 e no mesmo documento passou a informar o pagamento/compensação dos mesmos com o crédito que é de sua titularidade; e (iii) não houve qualquer mentira ou ardil nos dados apresentados ao Fisco que concretizasse o intuito fraudulento para aplicação da multa isolada no patamar de 150%.

ANTONIO DA SILVA VASCONCELOS igualmente apresentou impugnação, repetindo os argumentos apresentados pelo contribuinte e acrescentando, em resumo, que (i) a redação do art. 135 é clara quando diz que a transferência de responsabilização somente terá lugar quando as obrigações tributárias devidas pela pessoa jurídica tiverem sido geradas a partir de atos praticados pelo administrador "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto" – o que não ocorreu no presente caso; (ii) a modalidade de tipificação descrita pelo auditor-fiscal para vincular o sócio não é válida, o que torna ilegal e arbitrária a responsabilização, além de não ter a comprovação da atuação dos sócios elencados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos; (iii) não existe na conduta do sócio qualquer das hipóteses autorizativas para aplicação do art. 124 e 135 do CTN; não houve qualquer ato com excesso de poderes, pois todos aqueles praticados, o foram por quem detinha poderes para tanto; também não houve qualquer ato contra a Lei, pois todos os atos praticados estão amparados pela legislação aplicável a espécie; e (iv) é imprescindível se atentar que somente se poderia aventar de responsabilização pessoal contra a pessoa que efetivamente praticou o ato considerado como infração da lei (o mesmo vale para a hipótese de abuso de poderes), pois o dolo pessoal é requisito primário para a responsabilização).

Por fim, **ALPHA ONE ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE ATIVOS EIRELI** também apresentou impugnação, repetindo os argumentos apresentados pelo contribuinte e acrescentando, em resumo, que (i) a redação do art. 135 é clara quando diz que a transferência de responsabilização somente terá lugar quando as obrigações tributárias devidas pela pessoa jurídica tiverem sido geradas a partir de atos praticados pelo administrador "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto" – o que não ocorreu no presente caso; (ii) a modalidade de tipificação descrita pelo auditor-fiscal para vincular terceiros não é válida, o que torna ilegal e arbitrária a responsabilização, além de não ter a comprovação da atuação destes com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos; (iii) não existe na conduta destes terceiros qualquer das hipóteses autorizativas para aplicação do art. 135 do CTN; não houve qualquer ato com excesso de poderes, pois todos aqueles praticados, o foram por quem detinha poderes para tanto; também não houve qualquer ato contra a Lei, pois todos os atos praticados estão amparados pela legislação aplicável a espécie; e (iv) é imprescindível se atentar que somente se poderia aventar de responsabilização pessoal contra a pessoa que efetivamente praticou o ato considerado como infração da lei (o mesmo vale para a hipótese de abuso de poderes), pois o dolo pessoal é requisito primário para a responsabilização).

Sobreveio a decisão da DRJ que julgou improcedente as impugnações, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016

FALTA DE DECLARAÇÃO DE TRIBUTOS DEVIDOS EM DCTF. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS DEVIDOS. NECESSIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DEVIDOS.

Verificada a falta de declaração em DCTF e do recolhimento dos tributos devidos pelo sujeito passivo, o crédito tributário deve ser constituído através do lançamento de ofício dos respectivos valores apurados.

TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA EXTERNA. UTILIZAÇÃO PARA QUITAÇÃO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE.

Supostos créditos originários de títulos da dívida pública externa não encontram suporte legal para a quitação de débitos tributários federais.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. CABIMENTO.

Verificado comportamento doloso e fraudulento, que se enquadra nas condições previstas na legislação tributária para a qualificação da multa de ofício, correta a aplicação do percentual de cento e cinquenta por cento.

SONEGAÇÃO FISCAL. CONLUIO. CONSTATAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO.

A utilização pelo contribuinte, em conjunto com outras pessoas, de esquema fraudulento para a tentativa de quitação de débitos tributários, a falta de declaração dos respectivos valores devidos em DCTF, denotam a intenção do contribuinte de impedir o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias, como também do conhecimento do próprio esquema formulado para eximir-se do pagamento das obrigações tributárias, configurando-se a ocorrência de sonegação e de conluio das partes envolvidas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. INFRAÇÃO DE LEI. MANDATÁRIOS. SÓCIOS, ADMINISTRADORES, GERENTES, REPRESENTANTES DE PESSOA JURÍDICA.

Constatados fatos e ações contrários à lei, praticados por sócios, diretores, administradores ou representantes de pessoa jurídica, é correta a atribuição da responsabilidade tributária pessoal a essas pessoas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM.

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, sendo

que a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados, no que couber.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimados, o **contribuinte** e **ANTONIO DA SILVA VASCONCELOS** apresentaram um único recurso voluntário, sustentando, em síntese, que (i) a mera ausência do pagamento de tributos não pode ser caracterizada como infração à lei, contrato social ou estatutos, de forma que é necessária a prova de que o administrador da pessoa jurídica tenha se beneficiado pessoalmente com a inadimplência ou tenha dissolvido irregularmente a sociedade, para haver eventual caracterização de sua responsabilidade tributária; (ii) o contribuinte foi vítima de uma grande “arapuca” montada pela empresa Appex e sua “sucessora” Alpha One, que se diziam detentoras de créditos tributários, no entanto, em momento algum se utilizou de meios ardis para suprimir ou reduzir tributo, uma vez que a própria empresa sempre informou o fato gerador do tributo, qual seja, seu real faturamento; e (iii) a natureza confiscatória da multa de ofício qualificada.

ALPHA ONE ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE ATIVOS EIRELI, intimada (fl736), não apresentou recurso voluntário.

É relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O contribuinte, ora Recorrente, foi intimado por carta com aviso de recebimento em 22.11.2018 (fl. 731). ANTONIO DA SILVA VASCONCELOS, por sua vez, após a tentativa frustrada de intimação por carta (fl. 733), foi intimado por edital, publicado na dependência da Receita Federal em 28.11.2018. Nos termos do art. 23, §2º, IV, do Decreto nº 70.235/1972, no caso de edital, considera-se ocorrida a intimação 15 dias após a sua publicação, ou seja, em 13.12.2018.

Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, é tempestivo o recuso voluntário interposto por ambos em 19.12.2018.

II – MÉRITO

II.1 – Responsabilidade tributária de ANTONIO DA SILVA VASCONCELOS

A responsabilidade tributária, matéria de lei complementar por força do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, é espécie de sujeição passiva tributária, disciplinada nos arts. 128 a 138 do CTN, que é lei formalmente ordinária, recepcionada pelo texto constitucional com força de lei complementar.

O responsável tributário, assim como o contribuinte, é sujeito passivo da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. No entanto, nos termos do art. 121, parágrafo único, do CTN, o contribuinte mantém “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, enquanto o responsável tributário é aquele que “*sem revestir a condição de contribuinte [tenha] obrigação [que] decorra de disposição expressa de lei*”.

Isto é, o contribuinte é aquele que tem o dever de realizar o comportamento objeto da obrigação tributária, em detrimento do próprio patrimônio. Como explica Geraldo Ataliba, “é a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo [...] [estando] em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência”¹. O responsável, por sua vez, é aquele que “não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo”².

Ao responsável é atribuída essa condição (i) em substituição daquele que naturalmente seria o contribuinte, pelas razões previstas na legislação; ou (ii) por transferência do dever de satisfazer a obrigação, outrora atribuída ao contribuinte. A responsabilidade por transferência pode ocorrer de forma que o contribuinte permaneça no polo passivo (como no art. 134 do CTN) ou que o terceiro responda pessoal e exclusivamente pela obrigação tributária (como no art. 135 do CTN).

No presente caso, a responsabilidade de ANTONIO DA SILVA VASCONCELOS foi imputada, no auto de infração, com arrimo no art. 124, II, do CTN (fl. 4). No entanto, do termo de Verificação Fiscal, que compõe o referido auto de infração, a referida responsabilidade foi fundamentada nos artigos 124, I e 135, III, do CTN (fls. 64/65). Confira-se:

Auto de infração (fl. 4):

Declarante Responsável Tributário

CPF
282.718.907-00

Nome
ANTONIO DA SILVA VASCONCELOS

Responsabilidade Tributária
Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação
A empresa fiscalizada lançou mão de artifício fraudulento para quitação de débitos. Antônio da Silva Vasconcelos é sócio administrador da empresa fiscalizada, segundo o estatuto social. A empresa transmitiu DCTF sem a informação dos débitos com vistas a esquivar-se do pagamento de tributos. Trata-se de bem conhecida fraude com títulos públicos. As respostas apresentadas pela fiscalizada foram elaboradas de fato pela ALPHA ONE, cessionária dos títulos utilizados na fraude. Intimada a fiscalizada não apresentou documentação comprobatória da existência e propriedade dos títulos. Intimado a comparecer à Delegacia da Receita Federal, Antônio da Silva Vasconcelos não compareceu.

Enquadramento Legal
A partir de 01/01/2000
Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

Termo de Verificação Fiscal (fls. 64/65):

O Art. 135, inciso III, trata da responsabilidade tributária dos gestores das entidades fiscalizadas:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou

¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 86.

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 507-508.

infração de lei, contrato social ou estatutos: I – (...); II – os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.” (grifos nossos)

Neste sentido, tendo em vista a utilização de meios fraudulentos para a quitação de tributos federais, bem como a apresentação de declaração falsa à Receita Federal (DCTF em desacordo com a contabilidade) verifica-se a hipótese prevista no art. 135 III, sendo incluído como responsável tributário o sócio administrador da empresa fiscalizada Antonio da Silva Vasconcelos, CPF nº 282.718.907-00, conforme cláusula quinta da 4ª alteração contratual realizada em 06/08/2015 (Certificado JUCEES 16/10/2015).

O art. 124-I do Código Tributário Nacional também define como responsáveis tributários aqueles que tenham interesse comum na situação.

Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

É também beneficiária do esquema fraudulento a ALPHA ONE ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE ATIVOS EIRELI, CNPJ 57.787.087/0001-06, com poderes outorgados mediante procuração, que participou ativamente dos procedimentos fraudulentos adotados para evitar o pagamento de tributos por parte da fiscalizada, com explícito interesse financeiro, visto que recebe parte dos valores dos débitos quitados de forma fraudulenta. Na tentativa de esquivar-se desta responsabilidade, resposta à intimação da CONSTRUSUL, elaborada e assinada pela ALPHA ONE, nega a apresentação da documentação comprobatória da “venda” dos créditos, porém, nas diversas outras fiscalizações em curso sobre o mesmo esquema fraudulento, constatou-se que os pagamentos recebidos pela cessionária dos créditos são da ordem de 70% a 75% do valor do débito “extinto”. Foi verificada também a ocorrência do art. 135, II do CTN uma vez dotada de documento de procuração atuava como mandatária da empresa fiscalizada também foi incluída como responsável tributário pelos tributos ora lançados. Desta forma, foi também incluída como responsável tributário a ALPHA ONE ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE ATIVOS EIRELI, CNPJ 57.787.087/0001-06.

Diante disso, passa o analisar a responsabilidade de ANTONIO DA SILVA VASCONCELOS com arrimo nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN.

(i) Art. 124 do CTN

Nos termos do art. 124 do CTN, são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário, sem benefício de ordem, as pessoas com interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal (inciso I) e as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II).

As pessoas “designadas por lei” são aquelas cuja responsabilidade é expressamente atribuída pela legislação, não suscitando grandes dúvidas. O “interesse comum”, por sua vez, apesar da subjetividade, não deve ser objeto de alargamento conceitual imoderado apenas para fins de cobrança do crédito tributário. Isso porque “[a] *solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. [...] É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias*”³.

Assim, o art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros. Nesse sentido, ensina Regina Helena Costa⁴:

“A solidariedade tributária, que é sempre passiva, somente pode existir entre sujeitos que figurem nesse polo da relação obrigacional. (...) Por intermédio desse expediente, não se inclui terceira pessoa no polo passivo da obrigação tributária, representando apenas ‘forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo’”.

Diante disso, cronologicamente, primeiro, um terceiro deve ser responsabilizado pelo crédito tributário, passando a figurar no polo passivo da relação jurídica, ao lado do contribuinte ou em substituição a ele, para, então, incidir o comando do art. 124 do CTN, que determina a solidariedade entre aqueles que já são sujeitos passivos da obrigação tributária.

A interpretação sistemática do Código Tributário Nacional confirma o entendimento de que o referido dispositivo não se presta a atribuir responsabilidade a terceiros, mas apenas a graduar a responsabilidade entre os sujeitos passivos da obrigação tributária. Isso porque o art. 124 do CTN está dentro do “Capítulo IV – Sujeito Passivo” e não do “Capítulo V – Responsabilidade Tributária”.

Portanto, por se tratar de uma norma de solidariedade – e não de responsabilidade – o art. 124 não é suficiente para atribuir responsabilidade a ANTONIO DA SILVA VASCONCELOS, dependendo, a sua aplicação, da caracterização da condição de responsável tributário nos termos do art. 135, III, do CTN, como se verá adiante.

(ii) Art. 135 do CTN

Para se determinar o alcance do art. 135 do CTN é preciso analisá-lo em conjunto com o art. 134 do CTN. Apesar de ambos contemplarem hipóteses de responsabilização de terceiros, o art. 134 determina a responsabilidade solidária entre contribuinte e terceiro, pelos atos e omissões praticados, na hipótese de impossibilidade de exigência da obrigação principal do

³ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.118.

⁴ COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional Comentado: em sua moldura constitucional. 2.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 276.

contribuinte; enquanto o art. 135 trata da responsabilidade pessoal do terceiro, quando a obrigação tributária decorrer de atos por ele praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Como ensina Aliomar Baleeiro, na responsabilidade regida pelo art. 134 do CTN, o contribuinte e o responsável permanecem no polo passivo da relação, “o primeiro, em caráter preferencial, o segundo, subsidiariamente, bastando para isso o descumprimento do dever de pagar tributo devido pelo contribuinte ou a negligência na fiscalização do pagamento”⁵. Já no art. 135, tendo em vista que o terceiro age intencionalmente de má fé contra aquele que representa, a responsabilidade é inteiramente transferida, respondendo o terceiro pessoalmente, de forma plena e exclusiva, pela obrigação tributária.

Especificamente no que se refere à responsabilização dos sócios, o art. 134 do CTN exige (i) a impossibilidade de exigência da obrigação do contribuinte; (ii) a prática de ato ou omissão pelo terceiro, no caso, o sócio; e (iii) a liquidação da sociedade de pessoas. Já o art. 135 do CTN exige, para a responsabilização pessoal dos sócios ou administradores, (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

A interpretação sistemática dos referidos dispositivos faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. Nesse sentido, o STJ, em recurso submetido à sistemática dos recursos repetitivos, firmou a seguinte tese:

“A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa” (REsp nº 1101728/SP, j. em 11.03.2009).

Corroborando desse entendimento Luis Eduardo Schoueri⁶:

“Nota-se que a infração de que cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento do tributo. Claro que não recolher um tributo no prazo é uma infração a lei. Entretanto, fosse esse o alcance do artigo 135, então não teria sentido o artigo 134, que já versa sobre responsabilização por não recolhimento do tributo. Para que o último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações a leis não tributárias; e, no que se refere às leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento”.

Aplicando tais lições ao caso concreto, tem-se que ANTONIO DA SILVA VASCONCELOS foi responsabilizado com base no art. 135, III, do CTN em razão de suposta infração

⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.152.

⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 614.

à lei e ao contrato social, por ser o sócio administrador do contribuinte quando da suposta “utilização de meios fraudulentos para a quitação de tributos federais, bem como a apresentação de declaração falsa à Receita Federal (DCTF em desacordo com a contabilidade)”.

Entendo que o fato de a pessoa jurídica ter compensado débitos tributários com créditos inexistentes, sem a indicação pela Autoridade Fiscal dos atos praticados pelo responsável tributário com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, não é suficiente para atrair a aplicação do art. 135, III, do CTN. Ainda que ANTONIO DA SILVA VASCONCELOS seja o sócio administrador da sociedade, a meu ver, isso não desincumbe a Fiscalização de comprovar, como dito acima, para sua responsabilização pessoal, a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

Diante do exposto, afasto a responsabilidade de ANTONIO DA SILVA VASCONCELOS.

II.2 – Multa de ofício qualificada

No que se refere à multa de ofício qualificada, alegam os Recorrentes que a referida penalidade teria natureza confiscatória. Além disso, sustentam que o contribuinte foi vítima de uma grande “arapuca” montada pela empresa Appex e sua “sucessora” Alpha One, que se diziam detentoras de créditos tributários, no entanto, em momento algum se utilizou de meios ardis para suprimir ou reduzir tributo, uma vez que a própria empresa sempre informou o fato gerador do tributo, qual seja, seu real faturamento. Para tanto, juntam aos autos contrato firmado com a Alpha One, tendo por objeto a suposta “cessão onerosa para a CESSIONÁRIA/CONTRATANTE dos créditos alocados junto ao Ministério da Fazenda, que são de titularidade da CEDENTE/CONTRATADA, na conta denominada Operações Especial Unidade Orçamentária 71.101, Número Obrigação SIAFI 001418, Operação E 'ai 0409, IDOC 2754” (fls. 760/771).

A referida multa qualificada está prevista no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, e, atualmente, incide no percentual de 100% sobre a totalidade ou diferença de tributo sempre que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração vier acompanhada de sonegação, fraude ou conluio.

Entende-se por sonegação a ação ou omissão dolosa capaz de impedir ou retardar o conhecimento (i) da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou (ii) das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário (art. 71 da Lei nº 4.502/64). Fraude, por sua vez, é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a excluir ou modificar suas características, de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto devido. (art. 72 da Lei nº 4.502/64). Por fim, conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando à sonegação ou à fraude (art. 73 da Lei nº 4.502/64).

Portanto, para que haja a aplicação da multa de ofício qualificada, é preciso que a Fiscalização demonstre a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo a uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. Isto é, não basta que haja a imputação genérica de sonegação, fraude ou conluio, é preciso que haja a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo. Nesse sentido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 1996

MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE DOLOSO FRAUDULENTO.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. Assim, o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964” (Acórdão nº . 9101-005.686, de 13.08.21)

No que se refere ao argumento de confiscatoriedade da multa de ofício qualificada, art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941/09 estabelece que “[n]o âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”. No mesmo sentido é o art. 62, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e a Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006.

Diante disso, não cabe ao julgador administrativo afastar a aplicação da lei ou graduar multa sob os fundamentos de confisco.

Com relação à ausência de dolo, tendo em vista que o contribuinte “caiu em uma arapuca” entendo que assiste razão aos Recorrentes. Embora o contribuinte não tenha sido diligente ao firmar o contrato com a APEX e proceder às compensações, não vislumbro a existência de intenção dolosa apta a autorizar a qualificação da multa de ofício.

Diante do exposto, deve ser reduzida para 75% a multa qualificada ora em discussão, tendo em vista a não configuração das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

III - CONCLUSÃO

Diante do exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para afastar a responsabilidade tributária de ANTONIO DA SILVA VASCONCELOS e reduzir a multa de ofício qualificada para 75%.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**, redator designado

A ilustre relatora, amparada em doutrina consagrada, adota a tese de que o artigo 124 do Código Tributário Nacional não possui força normativa suficiente para, por si só, atribuir responsabilidade tributária de forma direta e autônoma. Sua função seria, antes, a de delimitar o grau de sujeição passiva entre pessoas que já se qualificam como tais em razão de outras disposições legais.

Nesse sentido, o inciso I do artigo 124, ao estabelecer que “são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária”, utilizaria a expressão “interesse comum” para se referir ao tipo de interesse compartilhado por sujeitos que se encontram do mesmo lado de uma relação jurídica. Tratar-se-ia, portanto, de um interesse distinto daquele que é contraposto, ou seja, próprio de quem ocupa posição oposta na relação.

Por exemplo, em uma relação de compra e venda, dois compradores teriam interesse comum entre si, enquanto manteriam interesses contrapostos em relação aos vendedores. Da mesma forma, os coproprietários de um imóvel possuem interesse comum e, por isso, são solidariamente responsáveis pelos tributos incidentes sobre a propriedade, como o IPTU.

Sob essa ótica, não seria possível imputar responsabilidade tributária ao vendedor que aceita formalizar a alienação de um imóvel por valor inferior ao ajustado entre as partes, com o objetivo de reduzir a base de cálculo do ITCMD devido pelo comprador. Tal conduta, embora reprovável, não configura interesse jurídico comum no fato gerador, nos termos exigidos pelo artigo 124, I, do CTN.

Não podemos, porém, concordar que essa conduta reprovável estaria imune à imposição da responsabilidade tributária e afastada do alcance do citado art. 124, inciso I.

Embora existam poucos exemplos doutrinários que tratem especificamente dessa classe de situações, os que se debruçam sobre o tema corroboram esse entendimento. É o caso de Costa, que afirma:

Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica (Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador, in Revista de Direito Tributário nº 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 304).

Nesse mesmo sentido, a Receita Federal do Brasil consolidou seu entendimento por meio do Parecer Normativo nº 4, de 10 de dezembro de 2018, cuja ementa destaca:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica

existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.

Esse entendimento tem sido reiteradamente adotado pelo CARF. Como exemplo, cita-se o Acórdão nº 9101-006.631, de 11 de julho de 2023, decidido por unanimidade:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ARTIGO 124, I, DO CTN. CONFUSÃO PATRIMONIAL. O interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN como hipótese de responsabilidade solidária é jurídico, e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial. Em se tratando de autuação relativa a omissão de receitas, caracterizam confusão patrimonial a prova de recebimento de benefício financeiro injustificado, assim como a prova da interposição de pessoas existentes meramente no papel e cujo patrimônio é constituído de bens essenciais à atividade da contribuinte e antes a ela pertencentes.”

Dessa forma, o interesse comum apto a caracterizar a responsabilidade de ANTONIO DA SILVA VASCONCELOS, sócio administrador da empresa fiscalizada, não se caracteriza pela ausência de dolo em sua conduta.

No caso dos autos, todavia, não se vislumbra a presença do interesse comum a que se refere o artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. Embora ANTONIO DA SILVA VASCONCELOS, sócio administrador da empresa fiscalizada, figure como ator da condução das atividades empresariais, não há prova de que tenha participado conscientemente de qualquer ato ilícito, tal qual entendeu a ilustre relatora.

Sua atuação não evidencia adesão consciente a eventual ilícito, tampouco demonstra benefício direto ou convergência de propósitos com o contribuinte na prática de ato lesivo ao Fisco.

Assim, inexistindo elementos que revelem conluio, ajuste de vontades ou dolo específico do administrador na configuração da infração tributária, não se pode afirmar a existência de interesse jurídico comum no fato gerador, condição indispensável à solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN.

Conclusão

Diante do exposto, voto para afastar a responsabilidade tributária de ANTONIO DA SILVA VASCONCELOS pelos fundamentos que aduzi. No mais, sigo o voto da ilustre relatora.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 1003-004.443 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 15586.720065/2018-46

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

DOCUMENTO VALIDADO