



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720715/2018-48
ACÓRDÃO	1001-004.117 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMETA COMERCIO DE CEREAIS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. ART. 61, § 1º, DA LEI Nº 8.981/1995. ÔNUS DA PROVA.

O art. 61, e § 1º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, estabelece a incidência de imposto de renda retido na fonte sobre todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, bem como aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Em virtude do atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, há a inversão do ônus da prova, de modo que o autuado deve buscar desconstituir o lançamento consumado através da apresentação de provas que possam afastar a fidedignidade da peça produzida pela administração pública.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. ART. 135 DO CTN. AUSÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada para o percentual de 75% e excluir a responsabilidade solidária da Sra. Vera Lúcia Faconi Matias.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado e Paulo Elias da Silva Filho.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 07-44.471 (fls. 679 a 704) que julgou a impugnação procedente em parte e manteve o crédito tributário exigido, declarando procedente a imputação à Sra. Vera Lúcia Faconi Matias de responsabilidade solidária pelos referidos créditos tributários e cancelando a imputação ao Sr. Vinícius Faconi Matias de responsabilidade solidária pelos referidos créditos tributários.

O lançamento foi realizado por meio do Auto de Infração lavrado contra a sociedade empresária Cometa Comércio de Cereais Ltda onde foi lançado Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 520 a 526) relativo a fatos geradores ocorridos entre 04/2013 e 07/2013 no valor de R\$ 283.105,29, acrescido de multa de ofício de 150% e juros.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal (fls. 508 a 518), as vendas de produtos (feijão) da Comercial Brejão de Alimentos para a sociedade empresária Cometa Comércio de Cereais Ltda estavam rastreadas por notas fiscais, mas as vendas não ocorreram de fato. A Comercial Brejão não existia de fato e tinha sido constituída no plano formal para ser "empresa noteira", ou seja, "*apenas para emitir Notas Fiscais para beneficiar ao interesse de terceiros*". Ainda, foi apurado que "*a empresa BREJÃO não realizou as compras das mercadorias discriminadas nas Notas Fiscais de Entrada emitidas por ela*".

A Fiscalização identificou no SPED-NFe da empresa BREJÃO um total de R\$ 525.767,00, de notas fiscais eletrônicas de venda de mercadorias (conforme quadro abaixo), tendo como destinatária a empresa COMETA.

NOTA FISCAL	EMISSÃO	VALOR
399	15/03/2013	105.878,00
583	24/05/2013	27.390,00
584	24/05/2013	111.600,00
610	29/05/2013	75.952,50
611	29/05/2013	4.702,50
662	12/06/2013	104.710,00
663	12/06/2013	11.320,00
782	22/07/2013	84.214,00
	Total	525.767,00

Diante dessas constatações, a autoridade fiscal considerou que a Autuada fez pagamentos sem causa para a empresa Comercial Brejão de Alimentos, já que entendeu que as transações registradas nas notas fiscais não tiveram lastro efetivo com mercadorias.

Em consequência, foi efetuado lançamento de IRRF por força do disposto no artigo 674, §1º, do Decreto nº 3.000/1999 (antigo Regulamento do Imposto de Renda).

A multa de ofício foi aplicada no percentual de 150% (multa de ofício qualificada), segundo a autoridade lançadora, devido a configuração da fraude prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, conforme exposto no seguinte excerto do Termo de Constatação Fiscal.

A autoridade fiscal também imputou responsabilidade solidária pelo crédito tributário lançado no auto de infração em questão aos sócios administradores da Autuada, senhores Vinícius Faconi Matias e Vera Lúcia Faconi Matias, com fulcro nos artigos 124, inciso II, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

A decisão recorrida recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2013

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU COM BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. ARTIGO 61, *CAPUT* E §1º, DA LEI Nº 8.981/1995.

Está sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, quando for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%. LEGITIMIDADE.

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 deverá ser duplicado.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte COMETA foi intimada em 23/08/2019 (fls. 714), o solidário VINICIOS foi intimado em 26/08/2019 (fls. 715) e a solidária VERA LUCIA foi intimada em 26/08/2019 (fls. 716).

O contribuinte COMETA e a solidária VERA LUCIA apresentaram recurso voluntário em 19/09/2019 (fls. 718 a 760) sustentando, em síntese: a) a efetiva existência de atividade empresarial; b) conjunto probatório apto a comprovar as alegações de defesa; c) boa fé e ausência de responsabilidade solidária; d) necessidade de redução da multa qualificada; e) decadência.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Claudia Borges de Oliveira**, Relatora

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Da existência da atividade empresarial

Os recorrente sustentam a efetiva existência da atividade empresarial e que a Comercial Brejão de Alimentos Ltda., inscrita no CNPJ sob n. 17.017.338/0001-59, com sede no Estado de São Paulo, era uma Empresa em pleno funcionamento, mas que a fiscalização ocorreu três anos após a ocorrência dos fatos geradores.

À época dos fatos, quanto à Comercial Brejão, os recorrentes mencionam que “Para o restante do mercado, bem como para a *Cometa Comércio de Cereais Ltda.*, a empresa existia em perfeita funcionalidade, já que a entrega dos produtos acontecia, o pagamento era efetuado e as notas fiscais devidamente registradas, além do recolhimento dos tributos devidos”. Além disso, a “depoente (contadora) reconhece que seu irmão figurava no quadro societário da empresa, que existiam sócios de fato e reais beneficiários dos recursos gerados, os quais adimplem mensalmente com valores como contrapartida aos serviços, embora não conheça o paradeiro de nenhum deles. **Além de não possuir prova de tudo que alega, nenhum dos argumentos trazidos aos autos pela depoente indica qualquer participação da Empresa *Cometa Comércio* em esquemas fraudulentos, mas, ao contrário, indicam que a Autuada, apesar de ter travado relações normais com a acusada “Empresa Noteira”, foi uma possível vítima, o que a faz ser a exceção que confirma a regra, ou seja, uma das transações reais que possivelmente pode ter sido utilizada pela Brejão para mascarar outras inúmeras operações irreais.” (fls. 724).**

Nos termos do relatado, de acordo com o Termo de Constatação Fiscal (fls. 508 a 518), as vendas de produtos (feijão) da Comercial Brejão de Alimentos para a sociedade empresária Cometa Comércio de Cereais Ltda estavam rastreadas por notas fiscais, mas as vendas não ocorreram de fato. A Comercial Brejão não existia de fato e tinha sido constituída no plano formal para ser “empresa noteira”, ou seja, “*apenas para emitir Notas Fiscais para beneficiar ao interesse de terceiros*”. Ainda, foi apurado que “*a empresa BREJÃO não realizou as compras das mercadorias discriminadas nas Notas Fiscais de Entrada emitidas por ela*”.

A Decisão recorrida menciona, ainda em fase de relatório, que a conclusão da Fiscalização de que a Brejão existia apenas no plano formal se deu com base em 6 motivos, colocados de forma sintetizada nesses termos:

- I) a constatação de que, no endereço informado como sendo da Comercial Brejão de Alimentos e de seus sócios, todos eles são desconhecidos;
- II) a declaração prestada pela Sra. Cleide Márcia Moreno Perobelli, representante legal do escritório contábil que foi o responsável pelo preenchimento e entrega da DIPJ da empresa Comercial Brejão de Alimentos relativa ao ano-calendário 2012 (exercício 2013), de que seu irmão, Ricardo Moreno, recebia R\$ 1.000,00 mensais para emprestar seu nome para figurar no quadro societário da mesma (Comercial Brejão de Alimentos);
- III) o fato da Sra. Cleide Márcia Moreno Perobelli não ter sabido informar quem são os sócios de fato e reais beneficiários dos recursos gerados na empresa Comercial Brejão de Alimentos;
- IV) o fato dos produtores rurais supostamente fornecedores da Comercial Brejão de Alimentos, que responderam intimação enviada pela fiscalização, terem informado que nunca realizaram qualquer transação comercial com a mesma (Brejão) e que a desconheciam totalmente;

V) o fato dos "clientes" da Comercial Brejão de Alimentos intimados pela fiscalização não terem apresentado provas do efetivo pagamento das supostas compras, assim como do efetivo recebimento dos produtos supostamente adquiridos;

VI) o fato da maior parte dos cheques indicados pela Autuada como dados em pagamento à Comercial Brejão de Alimentos não terem sido compensados na conta corrente desta (Brejão).

Nesses termos, a DRJ concluiu que da análise conjunta dos elementos de prova e constatações expostos acima, verifica-se que os mesmos não deixam dúvidas de que foi correta a análise da autoridade fiscal, uma vez que demonstram que a Comercial Brejão de Alimentos tinha existência apenas no plano formal.

A Lei nº 8.981/95, ao tratar sobre o tema, assim dispõe:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

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

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

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

O Regulamento do Imposto de Renda, vigente à época, o Decreto nº 3.000/99 igualmente menciona:

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

Assim, estão sujeitos ao Imposto de Renda Retido na Fonte os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, conforme previsão do § 1º art. 61 da Lei nº 8.81/95 e o § 1º do art. 674 do RIR/99.

De acordo com a legislação, duas são as hipóteses de incidência do IRRF: i) o beneficiário não identificado; ii) identificado o beneficiário, e sejam os pagamentos escriturados ou não, quando a operação (apontada como contrapartida ao pagamento) não for comprovada, ou, ainda, comprovada a ocorrência da operação (contrapartida ao pagamento) não for comprovada a sua causa.

Assim, importante mencionar que é dever da autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento dos tributos, investigar a devida ocorrência do fato gerador e a obrigação dali decorrente. Caso constate erros, equívocos ou omissões, deve proceder à autuação do fiscalizado, de forma clara, precisa e com base em provas, já que não é válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções.

Não obstante, a “possibilidade de se tributar a riqueza projetada por atos ilícitos não pode ser confundida ou utilizada como pretexto para que se deixe de observar as limitações ao poder de tributar e o próprio aspecto material dos tributos”¹.

Nesse sentido, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, dispõe que a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O dispositivo acompanha o vetor axiológico desenhado pela Lei nº 9.784/99, que determina a obediência da Administração Pública, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, caput, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

Ao tratar do ônus probatório do contribuinte, o Decreto nº 70.235/72 informa que a prova documental deve ser apresentada junto à impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo se: a) demonstrar a impossibilidade de apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) referir-se a fato ou a direito superveniente; c) destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos – art. 16, § 4º.

No processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, dos recorrentes.

¹ ASSAD, Maria Luiza Carneiro. *Causa e o Racional de Aplicação do IRRF sobre Pagamentos a Beneficiário não Identificado ou sem Causa*. Revista de Direito Tributário Atual nº 49, ano 39, p. 288-309. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre de 2021, p. 292.

Com o devido acerto, a r. Decisão refutou os fundamentos levantados pelos recorrentes e manteve a autuação, nos seguintes termos:

A Interessada, em sede de impugnação, apresenta algumas alegações visando demonstrar que as constatações e elementos de prova arrolados acima não têm o condão de comprovar a existência meramente formal da Comercial Brejão de Alimentos.

Da análise de tais alegações, porém, verifica-se que as mesmas não se sustentam.

A alegação no sentido de que o depoimento da Sra. Cleide Márcia Moreno Probelli teria deixado clara "*a existência e operatividade da empresa Brejão*" é totalmente desconectada da realidade, já que, da leitura do mesmo (fls. 14/15), observa-se que a mesma além de confessar que o quadro social da Comercial Brejão de Alimentos era composto por interposta pessoa (seu irmão Ricardo Moreno), também declarou expressamente que desconhecia a real identidade do dono da Brejão e que, embora tenha atuado na constituição da Comercial Brejão de Alimentos, desconhecia se o valor do capital social da Brejão foi integralizado.

O fato da Sra. Cleide Márcia Moreno Probelli ter dito que "abriu" a Comercial Brejão de Alimentos, assim como que entregou sua DIPJ relativa ao ano-calendário 2012 e que recebeu pagamentos pelos serviços prestados, ao contrário do que alegam os Impugnantes, não têm o condão de infirmar a conclusão da autoridade fiscal, já que não demonstram a existência de fato da Brejão, mas apenas sua criação e manutenção no plano formal.

Da mesma forma, o mero fato da Sra. Cleide ter dito que lhe foram apresentadas algumas notas de saída e de entrada, também não tem o condão de infirmar a conclusão da autoridade fiscal, já que tais notas, conforme demonstrado pelo conjunto de elementos coletados, apenas fazem parte do arcabouço formal existente na constituição e funcionamento da Comercial Brejão de Alimentos.

O fato da visita *in loco* ao endereço que teria sido o da Comercial Brejão de Alimentos ter ocorrido apenas em 2016, ao contrário do que alega a Autuada, não tem o condão de afetar a apuração de que a mesma nunca funcionou no endereço que fornecia, já que foi constatado que, inclusive, existe um Salão de Beleza no local que já funcionava no ano de 2013, conforme exposto no seguinte excerto do Termo de Constatação Fiscal:

1. Trata-se de dois imóveis adjacentes (636 e 636-A). No número 636, encontra-se em funcionamento, há cerca de 5 anos, o Salão de Beleza de propriedade de Lenilda Maria da Silva, que desconhece a empresa e que sequer ouviu falar de sua existência. Informou que o nº 636-A é um corredor com 3 "casinhas", aguardando reformas para posterior locação, há, pelo menos, quatro anos.

2. Em consulta ao sítio www.jucesponline.sp.gov.br no link Serviços Online> Consulta Dados Cadastrais> Ficha Cadastral Completa, consta como endereço dos Sócios Eloene de Oliveira Penha e Ricardo de Almeida Moreno o mesmo designado

como domicílio da empresa, Rua Caro-Scaibu 636, Fundos, igualmente desconhecidos no local.

O fato de ter sido baixada, em 2016, a inscrição no CNPJ da Comercial Brejão Alimentos, também não tem o condão de invalidar a conclusão da autoridade fiscal, já que tal inscrição, por si só, não assegura a existência de fato da empresa, mas apenas demonstra sua existência no plano formal.

O fato de cheques dados em pagamento para a Comercial Brejão de Alimentos terem sido compensados em outras contas, de fato, não comprova, por si só, que esta existia apenas no plano formal.

Deve-se destacar, porém, que este foi apenas mais um dos elementos coletados pela autoridade fiscal que, quando analisados em conjunto, denotam que a Comercial Brejão existia apenas no plano formal.

Resta evidente, portanto, que a situação da Comercial Brejão de Alimentos ajuda a demonstrar a ocorrência de pagamentos sem causa, já que, conforme exposto, todos os elementos coletados indicam que a mesma só existia no plano formal.

Destaca-se, de tudo que foi acima colacionado, que no endereço de funcionamento da Comercial Brejão, existia um salão de beleza em funcionamento desde o ano de 2011, que os fatos geradores são do ano de 2013 e que o endereço mencionado de nº 636-A é um corredor com 3 "casinhas", aguardando reformas para posterior locação, há, pelo menos, quatro anos.

In casu, a história que deu lastro à emissão de notas fiscais seria de que a empresa Comercial Brejão de Alimentos fazia aquisições de produtores rurais e vendia os produtos (feijão) para a sociedade empresária Cometa Comércio de Cereais Ltda. No cenário descrito do endereço da Brejão parece totalmente incompatível pensar que ali eram feitas aquisições de produtores rurais e ali eram vendidos feijões para outra empresa. Independentemente de qualquer intimação e resposta dado pelos produtores rurais, o fato é que os feijões precisavam chegar em algum lugar, precisavam ser estocados em algum lugar e dali serem remetidos para outro local.

Além disso, os valores mencionados nas Notas Fiscais indicam uma quantia grande de feijões comercializados.

NOTA FISCAL	EMISSÃO	VALOR
399	15/03/2013	105.878,00
583	24/05/2013	27.390,00
584	24/05/2013	111.600,00
610	29/05/2013	75.952,50
611	29/05/2013	4.702,50
662	12/06/2013	104.710,00
663	12/06/2013	11.320,00
782	22/07/2013	84.214,00
	Total	525.767,00

Em virtude do atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, há a inversão do ônus da prova, de modo

que o autuado deve buscar desconstituir o lançamento consumado através da apresentação de provas que possam afastar a fidedignidade da peça produzida pela administração pública.

Não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pelos recorrentes, com fundamento no arts. 373 do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal, e 36 da Lei nº 9.784/99, deve ser mantido o acórdão recorrido, por seus próprios fundamentos.

Nesse ponto, sem razão os recorrentes.

2. DA RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA À SRA. VERA LÚCIA FACONI MATIAS

Os recorrentes sustentam que não é cabível a alegação de responsabilidade solidária da sócia Vera Lúcia Falconi Matias, uma vez que jamais se enquadrou de fato nas hipóteses descritas pelo artigo 135 do CTN, o qual responsabiliza pessoalmente diretores, gerentes ou representantes que venham a agir com comprovado o excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

A Decisão recorrida manteve a imputação de responsabilidade solidária à Sra. Vera Lúcia Faconi Matias, com base nos artigos 124, inciso II, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, sob o fundamento de que, mesmo sem a demonstração de conduta dolosa, sua responsabilização seria cabível pela infração à lei, já que era sócia administradora da empresa, ao contrário do Sr. Vinícius, que era apenas sócio.

Além do contribuinte, o CTN prevê a possibilidade de que possam ser incluídas como responsáveis pela satisfação do crédito tributário outras pessoas que são tratadas ali como responsáveis. Esses responsáveis em determinadas situação podem ser colocados no polo passivo da relação jurídica tributária como devedores solidários e, nesses, casos o fisco pode exigir o cumprimento da obrigação tanto do contribuinte como do responsável.

O art. 135 do Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade de terceiros, determina que os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas, bem como as pessoas mencionadas no art. 134 do mesmo código, serão pessoalmente responsáveis pelos créditos de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Tratando-se da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN, importante mencionar que o sujeito passivo originário não é excluído e deve responder por todo o crédito tributário, já que ele não é afastado do *debitum*².

Quanto ao tema, o STJ consolidou o entendimento de que a responsabilidade do sócio-gerente, por atos de infração à lei, é solidária. Nesse sentido, o enunciado da Súmula 430/STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente."

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 2021, Capítulo XII, itens 6.5 a 6.7, p. 623-658, p. 646-647.

Em que pese a minha concordância com boa parte dos fundamentos adotados no Relatório Fiscal e no Acórdão Recorrido, o fato é que a Fiscalização não produziu provas de que a senhora VERA agiu de forma dolosa.

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, assim mencionam:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Para que uma pessoa possa ser solidariamente responsabilizada com fulcro no artigo 135 do CTN, é imprescindível a presença dos poderes de direção da empresa (que o responsável tenha a capacidade de tomar decisões). O fundamento da responsabilidade albergada pelo inciso III do art. 135 do CTN, de pessoas com poderes de gerência, não é o fato de ser sócio, mas de ser administrador e, nessa condição, ter praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, à época dos fatos. Nesse sentido, imprescindível a comprovação dos poderes de gerência, pois os atos não podem ser presumidos pelo simples fato de ser sócio, ainda que administrador.

Ocorre que, é cabível a atribuição da responsabilidade solidária aos mandatários, prepostos e administradores de fato da pessoa jurídica, quando os créditos tributários exigidos no lançamento de ofício decorram de atos daqueles, praticados com infração **dolosa** à lei.

LOGO, 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. A responsabilidade do administrador, por força do art. 135, III, do CTN, na linha da jurisprudência do STJ, é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito.

Por fim, importante mencionar que o art. 124, inc. II, do CTN, c/c o art. 8º do Dec.-lei nº 1.736, de 1979, criam uma disposição legal específica para sancionar atos ilícitos relacionados com o IRRF que se aplicam, expressamente, de modo solidário aos administradores da pessoa jurídica. Contudo, o mencionado artigo 8º não foi usado como fundamento legal dessa autuação, razão pela qual sua aplicação, inadvertidamente, causaria a alteração do critério jurídico do lançamento, o que é vedado por força do art. 146 do CTN.

DO EXPOSTO, nesse ponto, voto pela exclusão da Sra. Vera do polo passivo.

3. DA MULTA QUALIFICADA

A recorrente sustenta a redução da multa qualificada, sob o fundamento de ausência de prática ilícita por parte dos recorrentes.

A decisão recorrida manteve a multa qualificada concluindo que “no presente caso, observa-se que, diante de tudo já exposto nos itens anteriores do presente voto, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício, já que a autoridade fiscal, ao contrário do que alega a Autuada, fundamentou a qualificação na apuração de fraude nas supostas operações comerciais que esta manteve com a Comercial Brejão de Alimentos, e que os Impugnantes não conseguiram demonstrar que a Autuada agiu de boa fé na suposta aquisição de mercadorias”.

No Termo de Constatação Fiscal, é possível observar que a multa qualificada foi aplicada sob a justificativa de que o contribuinte praticou uma conduta dolosa, em razão, sem ao menos mencionar qual seria a conduta de fraude que deu ensejo à qualificadora. Confira-se (fls. 515 e 516:

5. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. (Art. 72 da Lei nº 4.502/64)

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo – DEFIS/SPO
Divisão de Fiscalização – DIFIS I – EFI 2
 Av. Pacaembu, 715 – 3º andar – CEP 01234-001 – Telefone: (11) 3662-8840

CONTRIBUINTE: COMETA COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA - ME
CNPJ: 09.223.203/0001-11

O contribuinte praticou uma ação dolosa, nos termos definidos no parágrafo precedente, portanto, fica sujeito a aplicação da multa de ofício de 150%, prevista do artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, conforme abaixo transcrito:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

....

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) ”

6. AUTO DE INFRAÇÃO - IRRF - A/C 2013

Ocorre que, somente é cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964.

A não comprovação da operação ou da causa do pagamento efetuado, sem a utilização de documentos inidôneos ou subterfúgios para ocultar a ocorrência do fato gerador, caracteriza falta simples de pagamentos sem causa, porém não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos da legislação tributária.

Nesse mesmo sentido é o entendimento da 1ª CSRF:

Numero do processo: 11516.722674/2012-17

Data da sessão: Fri Nov 12 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Fri Dec 31 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Ano-calendário: 2008 PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE. DESCABIMENTO. Nos pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, a qualificação da

penalidade aplicada sobre o IRRF que deixou de ser recolhido é dependente da demonstração de evidências acerca da intenção do sujeito passivo de impedir ou retardar a incidência tributária. A constatação de pagamentos escriturados, acerca dos quais o sujeito passivo não prova a causa e beneficiário, é insuficiente para elevar o percentual da multa devida em razão do lançamento de ofício do tributo não recolhido.

Numero da decisão: 9101-005.889

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. (documento assinado digitalmente) ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício. (documento assinado digitalmente) EDELI PEREIRA BESSA - Relatora. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Nome do relator: EDELI PEREIRA BESSA

Do exposto, voto pela redução da multa qualificada para aplicação da multa de ofício de 75%. Caso vencida, a multa qualificada deve ser reduzida para o percentual de 100%.

4. PREJUDICIAL DE MÉRITO - DECADÊNCIA

A recorrente sustenta a decadência parcial da cobrança do IRRF, com fundamento na regra estipulada pelo § 4º do art. 150 do CTN, em razão do decurso do prazo de 5 anos entre a data do fato gerador e a ciência do auto de infração.

Na hipótese de IRRF exigido em virtude de pagamento a beneficiário não identificado, ou sem causa ou operação comprovada que o justifique, considera-se vencido o tributo na data do pagamento, conforme estipula o artigo 61, §2º, da Lei nº 8.981/95. Isso significa que, a partir do primeiro dia após o vencimento de tal obrigação tributária, o fisco já poderia efetuar o respectivo lançamento.

Para o emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

O critério de determinação da regra decadencial (art. 150, § 4º ou art. 173, I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial. Nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN.

Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o dies a quo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código.

Nesse sentido é o entendimento consolidado pelo STJ e proferido no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, processado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia, de aplicação obrigatória nos julgamentos do CARF por determinação do art. 99 do RICARF/23.

No âmbito do CARF esse entendimento está disposto na Súmula nº 101³: *Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

A tributação estipulada pela regra do art. 61 da Lei nº 8.981/95 se amolda ao lançamento por homologação. Ocorre que, se homologar significa **confirmar, legitimar ou aprovar** por uma autoridade judicial ou administrativa, certos atos particulares, a fim de que produzam o efeito jurídico que lhes são próprios, a homologação pressupõe o conhecimento da autoridade administrativa ou judicial do ato praticado.

Não obstante, o CARF editou o Enunciado de Súmula Vinculante nº 114, que assim estabelece:

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

(Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Os fatos geradores são de abril de 2013 a julho de 2013 e o contribuinte foi cientificado em 09/10/2018. Não há que se falar em decadência.

Portanto, sem razão o recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada para o percentual de 75% e excluir a responsabilidade solidária da Sra. Vera Lúcia Faconi Matias.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira

³ Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018.