



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.725309/2015-11
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.835 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 05 de março de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
RENUKA DO BRASIL S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

O recurso especial tem seu conhecimento confirmado, quando os recorrentes demonstram similitude fática, a qual tem o condão de comprovar a divergência jurisprudencial, fazendo com que as matérias devolvidas sejam enfrentadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

A admissibilidade do recurso especial condicionada à demonstração da divergência jurisprudencial, a qual se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, o dissenso se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Muito embora não seja imperativo, para a caracterização da divergência jurisprudencial, que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, é imprescindível que o contexto seja de tal forma semelhante que se lhe possa, hipoteticamente, ser aplicada a mesma legislação.

Não se caracteriza a divergência jurisprudencial quando se revela infrutífero o exercício de buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos.

MULTA AGRAVADA. INAPLICABILIDADE

No caso de o contribuinte ter atendido às intimações e não ter sido caracterizado obstaculização ou embaraço à fiscalização, muito menos a sua procrastinação, entendi inaplicável o agravamento da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para (i) por unanimidade de votos, conhecer da matéria multa agravada. Votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente

convocada) e Caio Cesar Nader Quintella. (ii) Por maioria de votos, acordam em não conhecer da matéria responsabilidade tributaria, vencidas as conselheiras Andréa Duek Simantob (relatora), Edeli Pereira Bessa e Viviane Vidal Wagner, que conheceram. No mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. Acordam, ainda, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencido o conselheiro André Mendes de Moura, que conheceu. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora designada

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).

Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional e do Contribuinte interpostos em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-002.548, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da Quarta Câmara da 1ª Seção, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso da contribuinte, determinando a redução da base de cálculo da autuação, afastar a qualificação e o agravamento da multa de ofício e, com relação aos apontados como responsáveis solidários, deu provimento aos respectivos recursos para afastá-los do pólo passivo da exigência.

A decisão recorrida teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

VARIAÇÕES CAMBIAIS. REGIME DE COMPETÊNCIA. REGIME DE CAIXA. Comprovado que o Contribuinte adotou o regime de caixa/liquidação em todos os períodos de apuração anteriores à mudança de opção do critério de tributação das variações cambiais, os ajustes a serem considerados no ano calendário imediatamente anterior à essa opção devem levar em conta a totalidade das adições e exclusões efetuadas no respectivo período.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*Ano-calendário: 2010*

NULIDADE. Não há que se cogitar de nulidade do lançamento por conta de meros erros na determinação da base de cálculo. Não havendo mudança do critério jurídico utilizado para embasar o lançamento, admite-se a correção da base de cálculo no decorrer do processo administrativo.

RECURSO VOLUNTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. Todas as alegações trazidas à apreciação da Autoridade Julgadora devem estar perfeitamente demonstradas na peça recursal, devendo vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir ou prejudicar sua apreciação pelo julgador administrativo.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO. Indefere-se o pedido de perícia que não esteja perfeitamente fundamentado ou cuja caracterização esteja prejudicada pela inconsistência dos elementos trazidos aos autos que supostamente a justifiquem.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*Ano-calendário: 2010*

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CARÊNCIA NA INDIVIDUALIZAÇÃO DAS CONDUTAS ENSEJADORAS DE SUA CARACTERIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Sem que esteja perfeitamente caracterizada e individualizada a conduta que fundamenta a responsabilização tributária solidária, não há como se manter a respectiva imputação.

Cuida, assim, o processo dos autos de infração de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício qualificada e agravada de 225% e juros de mora, em face de o procedimento fiscal que culminou nos respectivos lançamentos ter verificado ajustes ao lucro líquido na apuração do lucro real, relativos às variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte em função da taxa de câmbio (variações cambiais).

O reconhecimento de tais receitas/despesas, em regra, deveria se dar observando-se o regime de caixa, afetando o resultado fiscal somente após a liquidação das respectivas operações.

Entretanto, segundo a Fiscalização, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 01/01/2000, teria facultado ao contribuinte reconhecer tais valores pelo regime de competência.

Neste caso, ao adotar esta sistemática (regime de competência), o contribuinte deveria reconhecer e computar no resultado todos os valores até então excluídos da apuração do lucro real na vigência da adoção do regime de caixa.

Com a ciência das autuações, o contribuinte apresentou impugnação, cuja decisão proferida pela DRJ/Ribeirão Preto foi no sentido de manter integralmente a autuação, bem como a qualificação e o agravamento da multa de ofício, e as imputações de responsabilidade solidária atribuídas a Luiz Paulo Santanna, André Gomael Ferraz, Rui Marcelo Ré e Gilson Christofoli Júnior.

O contribuinte, com a ciência da decisão, apresentou recurso voluntário, em que o contribuinte alega o que se segue:

- 1) Argui a decadência do direito de o Fisco alterar o regime de tributação das variações cambiais do ano de 2008, de CAIXA para COMPETÊNCIA. Inexistiriam elementos que demonstrem que a Recorrente teria optado expressamente pela tributação de suas variações cambiais, no ano calendário de 2008, segundo o regime de COMPETÊNCIA, não podendo, assim, a fiscalização, a teor dos arts. 150, §4º e 173, I, ambos do CTN, fazer nova apuração, por outro regime, dos valores tributados em 2008;
- 2) A Fiscalização optou por reconhecer o montante excluído pela Recorrente em 2009, no valor de R\$ 156.546.523,09, como o saldo correto a ser adicionado em 2010, sem, no entanto, buscar junto aos registros contábeis da Recorrente de 2008 e 2009 a confirmação deste número. Se tivesse recorrido à contabilidade da Contribuinte teria a Fiscalização verificado que parte dos valores de 2008, relativos à variação cambial, foram incluídos na linha 39 – Outras Adições, no valor de R\$ 63.020.090,60, conforme pode-se comprovar através dos documentos ora em anexo (DIPJ 2009, Revisão Fiscal, ReCálculo de PPE e Lalur 2008);
- 3) O regime de tributação das variações cambiais foi o mesmo de 2007 à 2010 (CAIXA), tendo sido alterado apenas em 2011 quando a Recorrente expressamente assim escolheu em sua DCTF. A escrituração da Recorrente confirma a referida situação, sobretudo através das contas 4.2.4.01.10.080 (variação cambial ativa) e 4.2.4.02.10.070 (variação cambial passiva);
- 4) é nulo o lançamento de ofício ora promovido, na medida em que houve erro na constituição da sua base de cálculo, pois foram desconsiderados os ajustes relativos aos anos calendários de 2007 e, principalmente, de 2008, considerado que foi pela Fiscalização, como se tivesse adotado o regime de competência para a respectiva apuração dos ajustes das variações monetárias;
- 5) O princípio da verdade material deve prevalecer na análise e levantamento dos números atinentes à variação cambial da recorrente, não sendo admissível que DIPJ e LALUR, à despeito dos dados registrados na contabilidade, prevaleçam na identificação dos saldos corretos de adições e exclusões que deveriam ser consideradas em 31/12/2010. Eventual confusão, decorrente do errôneo preenchimento de declarações pelo contribuinte, não justifica a cobrança de tributo, muito menos a aplicação de penalidade, máxime, quando verificado no período a ocorrência de prejuízo; **para que não parem dúvidas, a Recorrente está anexando aos autos o SPED-ECD, a fim de confirmar os dados do RAZÃO CONTÁBIL, já anexado;**
- 6) Em relação à qualificação da multa de ofício, não restou cabalmente comprovado qualquer ação ou omissão dolosa por parte do Contribuinte, com evidente intuito de sonegação, fraude ou conluio, como suscitado pela Fiscalização. O descumprimento de uma formalidade como assinatura pelo

representante legal, por certo, não pode ser caracterizada como ação ou omissão dolosa com o intuito de fraudar ou sonegar tributos, sendo que não pode, de forma alguma, balizar a qualificação da multa de ofício. A confecção do LALUR para entrega à Fiscalização se deu pelo fato de que a contabilidade da empresa estava equivocada em alguns pontos, impondo a recomposição dos números para o correto repasse à fiscalização.

- 7) A não inclusão das variações cambiais ativas e passivas na Parte B do LALUR 2011, ainda que estas estivessem no LALUR 2010, não é comprovação de ação ou omissão dolosa, com evidente o intuito de sonegação ou fraude do autuado, mas simplesmente a comprovação de que os registros da Recorrente continham vícios que impunham a sua recomposição.
- 8) Com relação ao agravamento da multa de ofício, alega a Recorrente que atendeu e respondeu à TODAS as solicitações fiscais, jamais causando embaraço ou dificuldades à fiscalização, que sempre teve amplo acesso às suas instalações, não havendo com ser legitimada a incidência de multa de ofício agravada;
- 9) Propugna pela realização de perícia contábil para que sejam analisadas pormenorizadamente todas as provas documentais já carreadas aos autos, mormente o razão contábil, SPED-ECD, DIPJ, LAUR, Memórias de Cálculo (DIPJ, DCTF e LALUR), Relatórios Contábeis, Demonstrações Financeiras e Balanços da Recorrente, em conjunto com eventuais documentos que venham a ser juntados posteriormente ou solicitados pelo perito, pois não há como se admitir como válida a existência pura e simples de um saldo a adicionar de variação em 31/12/2010 de R\$ 156.546.523,09, pois, a exclusão no mesmo montante levada a efeito em 31/12/2009 correlaciona-se à adição de R\$ 136.050.141,75 efetuada em 31/12/2008, conforme doc. 7.4. Na mesma toada, concluiria que é incorreta a afirmação de que não foram efetuadas adições em 2008. Enumera os quesitos que considera indispensáveis para a elucidação dos fatos.

Recurso voluntário dos Responsáveis Solidários

1) Rui Marcelo Ré

O Sr. Rui Marcelo Ré apresentou recurso voluntário onde repisa todos os argumentos já feitos quando da impugnação. Em apertada síntese são os seguintes:

- a) o Recorrente não era diretor da Renuka quando da ocorrência dos fatos geradores, eis que havia se desligado da empresa antes mesmo de 31/12/2010;
- b) o Recorrente exercia o cargo de Diretor de Relações com o Mercado, com funções totalmente estranhas e dissociadas da apuração de tributos;
- c) em relação ao acórdão recorrido, alega nulidade, haja vista que o mesmo teria alterado o fundamento e critério jurídico adotado pela Autoridade Fiscal. Enquanto esta alegou

que o Recorrente teria praticado ato doloso, o acórdão recorrido fundamenta sua decisão em suposta conduta omissiva, por tolerar as práticas fiscais adotadas por outros diretores;

d) uma segunda nulidade do acórdão recorrido residiria na ausência de análise dos argumentos trazidos quando da impugnação (questão temporal e incompatibilidade de suas funções com o tema tributário).

2) Gilson Christofoli Júnior, Luiz Paulo Sant'Anna e André Gimaél Ferraz

Os Srs. Gilson Christofoli Júnior, Luiz Paulo Sant'Anna e André Gimaél Ferraz também repetem em seus recursos voluntários os mesmos argumentos já esposados na impugnação. Os seus recursos voluntários são bastante semelhantes, eis que manejados pelos mesmos Procuradores. Assim, faço abaixo um resumo de seus recursos de forma englobada, haja vista os argumentos principais serem comuns a todos. São eles:

a) O recorrente não teria participado de quaisquer atos de gerência na área tributária da empresa fiscalizada;

b) A Autoridade Fiscal e a Julgadora de 1ª instância não conseguiram demonstrar, de forma específica e individualizada qual o ato que o Recorrente teria praticado com violação à lei, estatuto, contrato social, ou com excesso de poderes (art. 135), ou o efetivo interesse comum na situação que constitua o fato gerador (art. 124);

c) Cerceamento do direito de defesa, haja vista que o Recorrente não teria tido conhecimento prévio, de forma pormenorizada, das irregularidades e provas que fundamentaram a sua inclusão no pólo passivo do lançamento. Referida omissão impediria a exata identificação quanto às razões, de fato e de direito, que levaram à responsabilização solidária ora impugnada. No caso em tela, a Autoridade Fiscal, ao proceder ao lançamento, deveria ter demonstrado o ato específico e individualizável praticado pelo Recorrente que tenha violado à lei, estatuto, contrato social, excesso de poderes ou o efetivo interesse comum na situação que constitua o fato gerador, ônus do qual não teria se desincumbido;

d) Na medida em que a Autoridade Fiscal não conseguiram demonstrar, de forma específica e individualizada qual o ato que o Recorrente teria praticado com violação à lei, estatuto, contrato social, ou com excesso de poderes (art. 135), ou o efetivo interesse comum na situação que constitua o fato gerador (art. 124), percebe-se que esta utilizou-se de presunções simples para fundamentar a inclusão do Recorrente no pólo passivo da exigência.

Assim, a Recorrente rechaça, veementemente, as presunções simples e impressões pessoais da Fiscalização, pois que calcada em conjunto probatório totalmente insubsistente e superficial, ignorando prova documental e a situação fática existente.

Em 16 de maio de 2018, a 1ª Turma Ordinária da Quarta Câmara desta 1ª Seção, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso do contribuinte, determinando a redução da base de cálculo da autuação, afastando a qualificação e o agravamento da multa de ofício e, com relação aos apontados como responsáveis solidários, deu provimento aos respectivos recursos para excluí-los do pólo passivo da exigência.

A Fazenda Nacional, ciente da decisão, apresentou recurso especial, no qual, para confirmar a divergência jurisprudencial, apresentou como paradigmas os acórdãos de números **nº 101-96.757, de 2008 (multa qualificada); nº 9101-001.456, de 2012 e 9101-002.997, de 2017 (multa agravada) e ainda 1301-002.749, de 2018 (responsabilidade solidária)**, pugnando pela sua revisão, com base nos seguintes fundamentos:

Quanto à multa qualificada - Como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta de deixar de tributar parcela significativa de sua receita, o que revela evidente intuito fraudulento, apto a ensejar a incidência da multa qualificada.

De fato, ao não declarar parte significativa de suas receitas, o contribuinte praticou omissão dolosa tendente a impedir o fisco de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores, revelando, assim, sua intenção deliberada de se eximir do pagamento do tributo. Não há como se acatar a tese de mero erro.

Trata-se, sim, de ato consciente direcionado a retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, o que caracteriza evidente intuito de fraude.

Quanto à multa agravada - De acordo com a lei, portanto, o critério para o agravamento da multa não é subjetivo, mas de ordem objetiva.

Da leitura da norma, verifica-se que a multa é devida independentemente de comprovação por parte de fisco acerca de efetivo embaraço causado à administração tributária em razão da contumácia do sujeito passivo. Não atendida a intimação, presume-se o embaraço à fiscalização. A simples falta de atendimento, o desprezo à administração tributária, é fato gerador da multa.

Desconsiderar o agravamento da multa, no presente caso, importa em violação ao **art. 136 do CTN**, segundo o qual **a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato**.

A responsabilidade decorre do descumprimento do dever de prestar esclarecimentos e de apresentar os documentos requeridos, não importando, segundo o preceito do CTN, quais os efeitos desse ato.

Outrossim, é de salientar que responder de forma diversa ou incompleta significa que não houve resposta de parte das intimações. Logo, configurada a hipótese prevista no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Ademais, cabe considerar que se o autuado prestou informações e apresentou documentos de forma incompleta, o trabalho da fiscalização foi dificultado, pois não compete ao contribuinte determinar quais os documentos necessários ao trabalho fiscal, muito menos definir os limites da fiscalização, sendo prerrogativa da autoridade fiscal estabelecer quais são os documentos e livros necessários para a realização da auditoria.

Como se observa, a prosperar o entendimento adotado pelo acórdão recorrido, restaria aniquilado todo o trabalho da fiscalização tributária, uma vez que as intimações passariam a ser meras solicitações, de cumprimento facultativo pelos contribuintes.

Merece reforma, portanto, o acórdão *a quo*, por ofensa à legislação aplicável à matéria (Art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96), bem como por divergir do entendimento constante dos Acórdãos Paradigmas que, como visto, não restringiram a aplicação da multa apenas às hipóteses de efetivo embaraço fiscal em situações de total inércia do contribuinte, mas incluíram na possibilidade de agravamento a hipótese vertente (atendimento parcial/insuficiente), tendo em vista os fins da norma de estimular a cooperação do contribuinte com os trabalhos da fiscalização.

Outrossim, admitiram a exasperação da penalidade quando não apresentado pelo contribuinte os elementos solicitados, ainda que prevista consequências outras para o mesmo fato na legislação.

Por fim, consignaram que a infração à legislação tributária a demandar o agravamento da multa é objetiva, sendo desnecessária a demonstração de efetivo embarço à fiscalização, sendo insuficiente para afastar a exasperação da penalidade o fato de o Fisco socorrer-se de outros elementos ou técnicas para realizar o lançamento.

Quanto à responsabilidade tributária - Trata-se de hipótese de uma imputação de responsabilidade solidária *ex lege*. Os sócios administradores, face sua obrigação contratual pela gerência da empresa, concorrem diretamente para a prática de infrações à legislação tributária, razão pela qual não é possível deixar de lhes imputar tal responsabilidade por força dos dispositivos legais que fundamentaram o auto de infração, conforme veremos no presente capítulo.

Os sócios administradores, enquanto detentores de poder de gestão, agiram com excesso de poder, em afronta à legislação, devendo ser responsabilizado, com base no art. 135, III, segundo também já decidiu este Conselho em sede dos acórdãos de números: **3403-00.527, 9101-001.656 e 1402-001.316**.

Diante dessas evidências, não se está tratando aqui, por óbvio, de "mero inadimplemento". Ora, o crédito lançado pela fiscalização em auto de infração não é um crédito de "mero inadimplemento", visto que caracterizada a conduta dolosa na prática da infração, hipótese de qualificação da multa, e por esta razão, autorizada está a imputação de responsabilidade tributária dos sócios administradores da pessoa jurídica.

Patente, pois, que **PELA EXISTÊNCIA DE INDÍCIOS DA PRÁTICA DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**, fato suficiente à **enquadrar-se no “conceito de ilícito”** previsto no artigo 135, III, CTN, há elementos suficientes a embasar a responsabilização dos sócios administradores COMO RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIO. ALIÁS, TAL FATO RESTOU FARTAMENTE DEMONSTRADO (TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL) E FUNDAMENTADO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA FISCAL.

Conclui-se, portanto, que não fosse a solidariedade *ex vi legis*, no caso em concreto HÁ INDÍCIOS BASTANTE NÃO SÓ DA PRÁTICA DE MERO ILÍCITO, MAS DE CONDOTA ERIGIDA, EM TESE, À CONDIÇÃO DE TIPO PENAL, RAZÃO PELA QUAL, POR FORÇA DO DISPOSTO NO ARTIGO 135, III, CTN, IMPÕE-SE A MANUTENÇÃO DO SOCIOS ADMINISTRADORES NO PÓLO PASSIVO DO RESPECTIVO AUTO DE INFRAÇÃO.

O art. 135 trata de uma **responsabilidade solidária**. O elemento subjetivo é o dolo gênero, logo, envolve dolo ou culpa. Em relação ao fato gerador, este pode ser anterior à infração à lei. **Se o lançamento de ofício é feito com multa qualificada**, ocorre a responsabilidade solidária de que trata o art. 135, em relação aos sócios administradores à época do fato gerador e os mandatários, prepostos e empregados. Destarte, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente em busca de enriquecimento sem causa.

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da fazenda, pugnando pelo seu não conhecimento, haja vista que não restou demonstrado que a 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, através do acórdão recorrido, deu à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, sem que contudo questionasse expressamente os paradigmas colacionados, fixando-se nas questões já anteriormente abordadas em suas defesas anteriores, acerca da

qualificação e do agravamento da multa, bem como da responsabilidade tributária, requerendo, ao final, fosse negado provimento ao recurso fazendário com a manutenção do acórdão recorrido.

Os responsáveis também apresentaram contrarrazões ao recurso especial fazendário nos seguintes termos anteriormente apresentados quando do recurso voluntário, reiterando que a fiscalização não trouxe aos autos comprovações que tivessem o condão de imputar responsabilidades aos ora apontados como solidários.

O recurso especial fazendário foi objeto do despacho de admissibilidade, que lhe deu seguimento apenas quanto à multa agravada e à responsabilidade solidária, entendimento este confirmado em sede de agravo interposto pela Fazenda Nacional. Ou seja, a multa qualificada não teve seguimento.

De outra banda, após ciência do contribuinte das peças processuais, este interpôs recurso especial, trazendo como ponto de divergência a nulidade do lançamento em face do erro na apuração da base de cálculo, trazendo como paradigmas os acórdãos de números nº 3202-001.284, de 2014 e 3202-000.633, de 2013, trazendo ainda as seguintes alegações no bojo do seu recurso:

É nulo o lançamento de ofício ora promovido, na medida em que houve erro na construção da sua base de cálculo, conforme disposto no artigo 142 do CTN.

O Auditor Fiscal promoveu o lançamento com base em simples cálculo aritmético, baseado unicamente nas linhas 08, 09, 35 e 36 da Ficha 09A das DIPJs 2008, 2009, 2010 e 2011, deixando de efetuar a verificação de todo o arcabouço contábil da Recorrente, sobretudo dos elementos constantes LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real, mesmo os indiciários, que lhe foram fornecidas, chegando à equivocada conclusão.

Segundo a Fiscalização o valor de R\$ 156.546.523,06 “corresponde ao montante que o sujeito passivo aproveitou para reduzir seus resultados na apuração encerrada em 31/12/2009 e deveria ter sido incluído na apuração do resultado de 31/12/2010 na medida em que efetuou a alteração no reconhecimento da variação cambial do regime de caixa para o de competência em janeiro de 2011.”.

Todavia, a Fiscalização deixou de fazer uma análise efetiva dos livros, declarações, razão contábil e diário da Recorrente, presumindo a suposta ausência de tributação e promovendo o lançamento de ofício ora combatido.

Tanto é assim que, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento reconheceu a ilegalidade da base de cálculo ao afastar a reapuração das variações cambiais de 2008 pelo regime de competência, mantendo o regime de caixa, tal como pretendido pela Recorrente com as adições/exclusões comprovadamente declaradas.

Contudo, ao contrário do entendimento majoritário no CARF citado nos paradigmas, concluiu pela reapuração do imposto, ao invés de reconhecer a nulidade por vício material por erro na quantificação da base de cálculo.

Sabe-se que, em razão da autoridade administrativa exercer atividade vinculada, e entende-se por vinculada “a atividade que não pode se separar da legalidade, tanto no que respeita ao conteúdo, quanto à forma”⁴, não pode esta agir de forma arbitrária (“ação contrária ou excedente à lei”⁵) descrevendo fatos que não condizem com a realidade, sob pena de restar caracterizada a dissociação do ato administrativo à legalidade, vez que infirmada sua motivação.

Não se pode, portanto, tratar a utilização de base de cálculo errada como mero equívoco na apuração dos valores exigidos no lançamento fiscal. A Autoridade Administrativa está vinculada aos estritos limites da legalidade, não se admitindo que esta alegue não conhecer o direito que deve ser aplicado a determinado fato.

O reconhecimento de que deveriam ter sido computados os ajustes de variações cambiais nos anos calendários de 2007 e 2008 na apuração da base de cálculo do tributo devido em 2010, implica erro na formação da própria base tributável do lançamento fiscal que, por se tratar de mudança de critério jurídico, não pode ser corrigido por parte do órgão administrativo julgador, sob pena de violação ao disposto no art. 1427 do CTN.

A necessidade retificação do lançamento fiscal, por meio da exclusão de operações que não deveriam compor a base tributável do lançamento fiscal, demonstra que a autoridade fiscal autuou indiscriminadamente os registros contábeis da Recorrente, sem a certeza de que estas configuraram efetiva hipótese de incidência do imposto exigido.

Houve, no caso em apreço, evidente erro na construção do lançamento, na medida em que empregou critério jurídico diverso daquele previsto na legislação, acarretando erro na quantificação da base de cálculo, vício insanável que impõe sua nulidade.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.130.545/RJ, submetido à sistemática de recursos repetitivos, consolidou o entendimento de que o erro de direito não autoriza a revisão do lançamento fiscal.

6 HORVATH, Estevão. Lançamento Tributário e "Auto lançamento". 1ª ed. São Paulo: Dialética, 1997.

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO. [...] 2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, verbis: [...]”

4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis: "Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446) [...]

10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Requer, portanto, o cancelamento integral do auto de infração.

O recurso especial do contribuinte foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 5.467/5.469, que lhe deu seguimento.

Após cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial do contribuinte, trazendo a lume os seguintes argumentos:

O recurso não deve ser conhecido em função dos paradigmas apresentados, eis que, no caso tratado pelo acórdão nº 3202-001.284, a exigência fiscal foi majorada diante da correção do valor tributável apurado em diligência.

Trata-se de hipótese completamente diversa da versada nos presentes autos, tendo em vista que a base de cálculo foi reduzida, conforme se confere na leitura do acórdão recorrido, que, inclusive, ao admitir a correção de eventuais erros na apuração da base de cálculo, ressalva os casos no quais a exigência poderia ser agravada.

Logo, diante de bases fáticas complementemente distintas, não há como se configurar divergência entre os acórdãos confrontados.

No tocante ao segundo acórdão indicado pelo recorrente, acórdão nº 3202-000.633, o julgado foi integrado pelo acórdão nº 3302004.815, com efeitos infringentes, para manter a nulidade por vício formal, tendo em vista a impossibilidade de *reformatio in pejus*.

Logo, não há como se configurar a divergência quanto à nulidade por vício formal, tendo em vista que o suposto paradigma foi alterado com efeitos infringentes para declarar o vício de índole formal, conforme decidiu a DRJ em decisão objeto de recurso de ofício.

Como já citado acima, a jurisprudência desta Câmara Superior tem firmado o entendimento que se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as mediante substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito mostra-se incabível a declaração de nulidade de lançamento por vício insanável, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas.

Não se vislumbra a ocorrência de prejuízo à defesa do contribuinte neste processo, pelo que a decretação da nulidade representa a desnecessária movimentação da máquina pública, com o dispêndio de recursos do erário, para a repetição de atos administrativos válidos, perfeitos e eficazes.

Em relação ao equívoco na apuração na apuração da base de cálculo, não havendo dúvida quanto à infração imputada ao contribuinte, o presente lançamento se torna necessário, com o intuito de se preservar o direito da Fazenda Pública na constituição do correto montante do crédito tributário.

Trata-se de mero ato para salvaguardar eventual crédito tributário representado pelo presente lançamento, não havendo razão plausível para invalidá-lo, se o mesmo pode ser ajustado, como fez o acórdão recorrido.

Em consequência, por todos os motivos acima expostos, resta evidente a higidez do lançamento, que merece ser mantido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

Conhecimento do Recurso Especial Fazendário

O conhecimento do recurso especial fazendário, ao qual foi dado seguimento pelo despacho de fls. 272 e seguintes foi questionado pelo contribuinte de forma genérica, sem rebate em relação aos paradigmas apontados.

Como se sabe, o conhecimento da matéria depende do preenchimento dos requisitos exigidos pelo artigo 67 do anexo II do RICARF:

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. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do caput, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

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

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016);

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

No caso dos autos, a discussão tem como escopo as matérias recorridas relativas à multa qualificada e agravada e à responsabilidade tributária.

Em ambos os casos (agravamento da multa e à responsabilidade tributária), apesar de ter entendido, da mesma forma que o despacho de admissibilidade, que houve divergência jurisprudencial apontada pelos paradigmas em contraponto ao acórdão recorrido, a maioria dos Conselheiros acolheu apenas a minha conclusão em favor do conhecimento do RESP da Fazenda acerca da multa agravada, em observância ao art. 63, §8º do Anexo II do RICARF, razão pela qual registro que o fundamento para conhecimento foi, apenas, a divergência evidenciada pelo paradigma nº 9101-001.456, que se opõe ao recorrido quanto à necessidade de embargo pra agravamento da penalidade, diversamente do paradigma nº 9101-002.997.

Isto porque o paradigma nº 9101-001.456 traz expresso que "a norma dispõe sobre critérios totalmente objetivos para o agravamento da multa, os quais independe de restar provada a conduta dolosa da contribuinte", ao passo que o paradigma nº 9101-002.997 discorre sobre a caracterização do não atendimento previsto na norma de agravamento, bem como expõe circunstâncias específicas em face das justificativas apresentadas pelo sujeito passivo para não atendimento da intimação e as circunstâncias efetivamente comprovadas, depois, pela autoridade fiscal.

Curvo-me, portanto, às conclusões deste r. Colegiado em relação ao conhecimento do recurso voluntário no tocante à multa agravada.

Assim, conheço o recurso especial fazendário no tocante à multa agravada e à responsabilidade solidária.

Conhecimento do recurso especial do contribuinte

O contribuinte em seu recurso especial, para demonstrar a divergência jurisprudencial em relação ao decidido no acórdão recorrido traz como paradigmas acórdãos da Terceira Seção da Câmara Superior deste E. CARF, números nº 3202-001.284, de 2014 e 3202-000.633, de 2013, os quais têm por escopo demarcar a divergência jurisprudencial sobre a nulidade do lançamento tendo em vista erro na apuração da base de cálculo.

Vejamos trecho pinçado do acórdão recorrido:

Também devem ser rechaçadas as alegações de nulidade do lançamento pela ocorrência de erro na apuração da base de cálculo. Em regra, **eventuais erros cometidos pela Autoridade Fiscal na determinação da base de cálculo não ensejam nulidade**, podendo ser corrigidos **no decorrer do processo tributário, desde que tais correções não impliquem em agravamento da exigência ou sejam tais que descaracterizem por completo a mesma, a exemplo da mudança de critério jurídico do lançamento.** (grifei)

O acórdão nº 3202-001.284, primeiro paradigma, traz em seu bojo o que abaixo se reproduz:

Como se observa nos autos, após a diligência solicitada pela DRJ, o agente fiscal afirmou existir erro no montante das saídas com suspensão, consideradas não comprovadas e que devem ser consideradas na apuração dos ajustes finais das contribuições, sendo que este valor seria de R\$ 73.600.425,84 e não R\$ 143.734.493,41.

Diante disso, foi elaborada nova apuração mensal das contribuições considerando os adequados valores de saídas suspensas não comprovadas, havendo a substituição dos anexos V, VI, IX, XII e XIII do auto de infração.

O cerne da questão não passa simplesmente pela alteração na fundamentação legal da exigência, como apontado na decisão recorrida, mas sim no seu agravamento.

Ora, no que toca ao primeiro paradigma, vejo que não há similitude fática com o recorrido, pois a tese deste traz como pressuposto meros erros escusáveis que podem ser sanados, desde que não resulte agravamento da exigência ou mudança de critério jurídico. Ou seja, no âmbito do próprio julgamento seja em DRJ ou no CARF, eventuais valores que não deveriam constar do auto de infração podem ser excluídos.

Exemplo disso é uma omissão de receita autuada com base no passivo fictício, cujas obrigações não foram comprovadas ao fisco. A partir do momento em que ocorre a comprovação, na DRJ, por exemplo, o julgador acata as provas e exclui a parte comprovada pela interessada e a turma vota, acompanhando ou não o relator.

Foi o que ocorreu no acórdão recorrido. O relator vislumbrou que valores deveriam ser excluídos da base de cálculo. Que não deveriam constar do lançamento e assim procedeu, mas isto não é causa de nulidade. Muito pelo contrário.

Já no paradigma houve alteração de valores que resultou em nova apuração mensal das contribuições e alteração na fundamentação legal da exigência, fato que passa longe deste processo.

Assim, quanto a este primeiro paradigma não conheço do recurso.

Vejamos no tocante ao segundo paradigma, de número 3202-000.633, de 2013, que foi integrado pelo acórdão nº 3302004.815, vale dizer que o caso se trata de “Drawback”- suspensão, onde foram glosados registros de exportação em relação a Declarações de Importação consideradas inadimplentes, para fins de cálculo do tributo. Houve erro na metodologia adotada pelo fisco, que resultou na nulidade da autuação. No caso dos autos não ocorreu erro na metodologia. Foram adicionados valores que não deveriam constar na base de cálculo para o ano de 2010, mas a metodologia utilizada pela fiscalização para exigir os valores de ofício estava correta. A questão, da mesma forma, não traz similitude fática, para que haja divergência jurisprudencial.

O correto seria buscar paradigmas acerca de nulidade decretada em razão de valores excluídos da autuação, que em nada interfeririam na metodologia adotada pelo fisco na apuração do quantum devido. Isto, peço vênia aos que entendem de forma diversa, a meu ver, não ocorreu.

Nestas condições, também quanto ao segundo paradigma, não conheço do recurso especial interposto pelo contribuinte.

Mérito do Recurso Especial Fazendário

No tocante ao mérito do recurso fazendário, restei vencida no tocante ao conhecimento do recurso quanto à responsabilidade tributária, o que me faz centrar a matéria objeto de análise na única matéria devolvida: a multa agravada.

Muito bem. A multa de ofício foi agravada pela Autoridade Fiscal em função de o contribuinte ter respondido, apenas em parte, e intempestivamente, ao exigido através do Termo de Intimação Fiscal nº 003.

O item não respondido da referida intimação diz respeito ao questionamento feito pela Autoridade Fiscal a respeito do momento ou época em que teriam sido oferecidos à tributação os ajustes relativos às variações cambiais ativas e passivas referentes ao ano calendário de 2010. Como a Contribuinte não respondeu objetivamente a esse questionamento, a Fiscalização entendeu que seria cabível a imputação de agravamento à multa de ofício, nos termos do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

a) prestar esclarecimentos;

Sobre este aspecto, faz-se mister trazer à colação alguns trechos da Solução de Consulta Interna COSIT 7, de 21 de outubro de 2019 (file:///C:/Users/CARE/Downloads/SCI_Cosit_n_7-2019.pdf) devidamente publicada no Diário Oficial da União, *in verbis*:

7.2. Não se pode olvidar, entretanto, que o art. 136 do CTN é explícito ao afirmar que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, apesar de ser razoável a existência de algum temperamento a depender da multa a ser aplicada em determinado caso concreto.

7.3. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que “apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da

lei tributária segundo o princípio in dubio pro contribuinte” (REsp 494.080-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 16.11.2004).

7.4. Ressalte-se **não ser o objetivo desta Solução de Consulta Interna, de forma alguma, afastar o caráter objetivo da multa agravada ou anuir com a tese de que para a sua configuração tem-se de demonstrar prejuízo ao Fisco. O que se quer dizer é que há presunção de descumprimento do dever de colaboração ao não responder a intimação a que se refere o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em procedimento fiscal. O eventual temperamento poderia ocorrer em um caso concreto em que o sujeito passivo demonstrasse que ele colaborou com a administração tributária, mesmo que não da forma ideal, ou mesmo que por força maior não pôde proceder à devida resposta, ilidindo a presunção em epígrafe. (grifei)**

7.5. Esse é o norte teórico que será seguido.

Diante do exposto, conclui-se:

a) o aspecto material da multa tributária vincula-se à **conduta esperada do sujeito passivo quanto ao descumprimento de obrigação acessória vinculada ao dever de colaboração com a administração tributária**; apenas ao final do procedimento fiscal é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada; (grifei)

b) a intimação para prestar esclarecimentos a ensejar a multa a que se refere o inciso I do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, **não é aquela com objetivo de apresentar um documento, mas sim para prestar esclarecimentos; prestá-los não significa comprovar alguma informação já em poder do Fisco, mas sim justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito; a intimação para tanto deve delimitar de forma precisa a(s) informação(ões) requerida(s)**; (grifei)

c) deve haver vinculação dos esclarecimentos solicitados com a infração objeto do lançamento, motivo pelo qual concorda-se com a consulente no sentido de que "o fiscalizado pode atender à intimação relacionada à primeira infração e ser completamente omissivo em relação à segunda, justificando-se o agravamento exclusivamente em relação ao crédito tributário correspondente à segunda infração";

d) **quando o comportamento do sujeito passivo durante o procedimento fiscal for totalmente omissivo, incide a multa agravada**; (grifei)

e). **se o sujeito passivo deixou de responder determinada intimação no prazo, houve nova intimação para prestar esses esclarecimentos, e então o sujeito passivo os presta, descabe aplicar a multa agravada**; (grifei)

f) **se o sujeito passivo deixou de responder algumas intimações, mas outras respondeu, ou as respondeu de forma intempestiva, há que se verificar se as informações requisitadas pela autoridade fiscal nas intimações foram esclarecidas naquele procedimento fiscal; caso não tenham sido, cabe a aplicação da multa agravada; caso tenham, a multa não deve ser aplicada**; (grifei)

g) se o sujeito passivo responder intimação para esclarecer determinada situação **de forma evasiva, ou com pedidos de prorrogação claramente protelatórios** cujo intuito é não colaborar com a fiscalização, deve ser aplicada a multa agravada; (grifei)

h) se o atendimento parcial da intimação significar o esclarecimento de apenas um dos diversos pontos objeto de intimação, não há que se falar em atendimento parcial; há o atendimento a um dos esclarecimentos solicitados, nas não dos outros, o que enseja a aplicação da multa agravada;

i) se os esclarecimentos prestados não se coadunarem com o que foi solicitado, sendo que o sujeito passivo tinha todos os elementos de fato e de direito para assim proceder, tampouco configura-se o atendimento da intimação, devendo ser aplicada a multa agravada;

j) se o sujeito passivo fiscalizado apresentar petição justificando o fato de não prestar os esclarecimentos de forma comprovada, como nas hipóteses de caso fortuito ou de força maior, não há como restar configurado o aspecto material da multa agravada; contudo, caso a autoridade fiscal verifique que a justificativa não era verdadeira e que o sujeito passivo tinha elementos para apresentar os esclarecimentos, a multa agravada deve ser aplicada;

k) o agravamento previsto no inciso II do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deverá ser aplicado no caso da não apresentação de arquivos e sistemas solicitados pela Fiscalização, quando houver tributo a ser lançado, independentemente das infrações verificadas e da forma de tributação;

l) cabível a aplicação isolada da multa regulamentar prevista no inciso II do artigo 12 da Lei nº 8.218, de 1991, para a hipótese de inocorrência de infração que enseje lançamento de tributo; inexistente a necessidade de um procedimento fiscal prévio (com o consequente lançamento de tributo) como pressuposto para a incidência da multa, incidindo sobre qualquer sujeito que se enquadre nas hipóteses de que trata o art. 11 da Lei nº 8.218, de 1991

m) na impossibilidade de o Fisco utilizar informações contidas nos arquivos magnéticos ou sistemas, em virtude de não atenderem à forma em que devam ser apresentados os registros e respectivos arquivos, deverá ser aplicada tão somente a multa regulamentar estabelecida pelo inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.218 de 1991.

Alega o fisco no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (TVF) o que se segue acerca do agravamento da multa de ofício:

DA MULTA AGRAVADA

Assim como existe previsão para se qualificar a multa em caso de ocorrência, em tese, de sonegação, fraude ou conluio, a norma tributária de caráter sancionatório prevê o agravamento da pena quando o sujeito passivo deixa de apresentar esclarecimentos DENTRO DO PRAZO para os pedidos feitos pela fiscalização. Transcreve-se a norma do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação da Lei nº 11.488/2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

...

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

Os prazos fixados pela fiscalização não são aleatórios, mas tem como referência o disposto no Decreto nº 7.475/2011, que seu artigo 34 prescreve a concessão de prazo de 20 dias para apresentar informações e documentos, sendo esse prazo de 5 dias úteis quando as informações e documentos digam respeito a fatos registrados na escrita contábil ou fiscal ou em declarações apresentadas.

No caso, foi concedido ao sujeito passivo o prazo de 20 dias (10 dias, prorrogados por mais 10) para esclarecer, quando foi oferecida à tributação as variações cambiais constantes das folhas 69 e 70 do LALUR 2010 (folhas que foram omitidas na confecção do livro em meio físico entregue à fiscalização).

Portanto, trata-se de informação constante de seu LALUR, aplicável, portanto, o prazo de 5 dias úteis, contudo, para que o sujeito passivo não viesse a alegar a exiguidade do prazo em sua defesa, foi concedido 10 dias (uma praxe da fiscalização) sendo-lhe concedida prorrogação de prazo por mais 10 dias, conforme Termo Genérico do qual o sujeito passivo tomou ciência em 03/11/2015 e no qual restou consignada a data do final do prazo para atendimento à fiscalização (09/11/2015) e o motivo do indeferimento do infundado pedido de prorrogação de prazo por mais 30 dias.

O item do Termo de Intimação Fiscal 003 que deixou de ser atendido tem a seguinte redação:

3. ESCLARECER a razão pela qual as folhas 69 e 70 do LALUR 2010 não foram encadernadas no livro apresentado à fiscalização e INFORMAR quando foram oferecidos à tributação os ajustes relativos às variações cambiais ativas e passivas realizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL que constam do arquivo em formato “pdf” do LALUR relativo ao ano-calendários de 2010 e DEMONSTRAR o que vier a ser alegado mediante a apresentação de documentos.

A resposta do sujeito passivo foi intempestiva (encaminhou documentos por via postal em 26/11/2015) e nela não constou nenhuma informação sobre o momento em que as variações cambiais em montante superior a R\$ 100 milhões foi tributada. O que se viu na resposta apresentada foi uma tentativa de induzir a fiscalização a acreditar que no ano 2008 o sujeito passivo teria optado por tributar as variações cambiais pelo regime de caixa, pois nesse período as variações monetárias decorrentes do câmbio resultaram em receitas de R\$ 138.035.004,58 (segundo planilha apresentada) e se esse valor tivesse sido adicionado ao resultado daquele período, em 2010 seria necessário reduzir o saldo em igual montante.

Tal indicação ainda importaria em reconhecer que o sujeito passivo deixou de tributar os R\$ 138.035.004,58 em 2008, o que, caso fosse possível, reduziria seu prejuízo apurado no dito período de R\$ 150.631.033,00 para R\$ 12.596.028,42 e, conseqüentemente, comprometeria substancialmente o montante de R\$ 93.495.344,60 que foi aproveitado para reduzir as dívidas parceladas no âmbito da MP 470/2009 (Lei nº 12.249/2010). Como não houve a adição cabível em 2008 caso se tivesse adotado o

regime de caixa para o reconhecimento das variações cambiais, a indicação apresentada na planilha revela-se infundada e ilógica.

Conclui-se que o sujeito passivo não atendeu ao que lhe foi requerido no item 3 do Termo de Intimação Fiscal dentro do prazo que lhe foi concedido, sendo aplicável o agravamento da multa nos termos previstos no artigo 44, inciso I, parágrafo 2º, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

A decisão de piso entendeu que realmente houve o desatendimento pelo contribuinte, denotando caráter procrastinatório, dificultando a apuração da infração.

Já o acórdão recorrido teve por decisão unânime o fato de que não se pode observar a literalidade da lei regencial acerca do agravamento da exigência. E mais: De se notar que a conduta apontada pela fiscalização resume-se a esse único episódio. Assim, se o silêncio do contribuinte não impede que a autoridade fiscal chegue no resultado que chegaria nem obstaculiza ou dificulta o procedimento fiscal, entendo descabido o agravamento da multa.

Neste caso, diante do que consta nos autos, verifico que o contribuinte não esteve omissos. Ao contrário, ele respondeu todas as intimações, e foi intempestivo no item 3 do termo de intimação número 3 (fls. 1.417). Ou seja, o sujeito passivo deixou de responder um item do termo de intimação dentro do prazo, mas outras respondeu, e os esclarecimentos chegaram à autoridade fiscal dentro do respectivo procedimento, tanto que sequer era necessária a resposta do item 3 do termo de intimação de número 3 para que o fisco procedesse ao lançamento.

Portanto, entendo que não deva prevalecer, neste caso, o agravamento da multa de ofício, razão pela qual confirmo o disposto no acórdão recorrido.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional no tocante à multa agravada.

(documento assinado digitalmente)

Erro! Fonte de referência não encontrada.

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano – Redatora Designada.

Na sessão de julgamento prevaleceu a posição pelo não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional com relação ao tema da responsabilidade, e fui designada para redigir o voto vencedor expondo as razões que orientaram tal decisão.

O despacho de admissibilidade deu seguimento ao recurso especial quanto a este tema nos seguintes termos (grifos do original):

(...)

(3) “responsabilidade solidária”

Decisão recorrida:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CARÊNCIA NA INDIVIDUALIZAÇÃO DAS CONDUTAS ENSEJADORAS DE SUA CARACTERIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Sem que esteja perfeitamente caracterizada e individualizada a conduta que fundamenta a responsabilização tributária solidária, não há como se manter a respectiva imputação.

[...].

Ainda, a Fiscalização apontou como responsáveis tributários solidários pelo crédito ora exigido os Srs. GILSON CHRISTOFOLI JÚNIOR, LUIZ PAULO SANT'ANNA, ANDRÉ GIMAEEL FERRAZ e RUI MARCELO RÉ, pelo fato de exercerem a função de direção na empresa na época da ocorrência dos fatos geradores, sendo, por essa razão, responsabilizados pelas infrações à legislação tributária decorrentes, em tese, de ato doloso. Fundamentou a solidariedade dos diretores nos artigos 124 e 135 do CTN.

[...].

Abaixo reproduzo os termos em que a Autoridade Fiscal imputou a Responsabilidade Tributárias aos diretores da empresa fiscalizada:

[...].

[...].

Como é cediço nesta Turma, para se caracterizar a responsabilidade solidária faz-se necessária a individualização do ato praticado pelo apontado como responsável, a fim de possibilitar o respectivo enquadramento.

Não é o caso dos autos.

No presente caso, o simples fato de os responsáveis imputados terem sido diretores da empresa, não pode implicar, via de regra, na automática solidarização destes. E foi isso justamente que a Autoridade Fiscal fez. Imputou a Responsabilidade Tributária aos Recorrentes pelo simples fato de ocuparem postos de direção na empresa autuada.

Também considero descabida a fundamentação adotada pela DRJ/RPO para justificar a manutenção do lançamento, calcada na suposta tolerância ou omissão dos diretores às ações que levaram a empresa a infringir a legislação tributária. A conduta dolosa tem de ser detalhada e individualizada aos agentes que praticaram o ato delitivo. Não cabe, em casos tais, dolo eventual ou omissão dolosa.

Por esses motivos, dou provimento ao recurso de todos os apontados como responsáveis solidários.

Acórdão paradigma nº 1301-002.749, de 2018:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da autuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO.

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.

[...].

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.

Por fim, no tocante a essa terceira matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, para se caracterizar a responsabilidade solidária faz-se necessária a individualização do ato praticado pelo apontado como responsável, a fim de possibilitar o respectivo enquadramento e que o simples fato de os responsáveis imputados terem sido diretores da empresa, não pode implicar, via de

regra, na automática solidarização destes, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1301-002.749, de 2018) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que há reiteradas decisões [do STJ, esclareço] 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 e que, 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.

(...)

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 cobrigados em que se constatou atuação negocial 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:

No presente caso, foi criada a CPMI destinada a investigar práticas criminosas do senhor Carlos Augusto Ramos, conhecido vulgarmente como Carlinhos Cachoeira, desvendadas pela operação "Saqueador" da Polícia Federal. Essa Comissão apurou a existência de uma série de "empresas (dentre elas a JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM LTDA. – ME.) controladas por interpostas pessoas", colaboradores, todas com vínculos profissionais ou pessoais com o Marcello José Abbud, Adir Assad e Mauro José Abbud, verdadeiros responsáveis por essas sociedades.

Constatou-se que todas essas empresas têm sócios em comum. O Sr. Marcello José Abbud é ex-sócio da J.S.M. e da Legend (além da Power to Ten). A Sra. Sônia Mariza

Branco atualmente é sócia da Rock Star e da Soterra (além da S.M.). Já a Sra. Sandra Maria Branco é sócia, atualmente, da Rock Star e da S.P.Terraplenagem, e ex-sócia da JSM e da Soterra. Vê-se, portanto, a estreita interligação entre todas essas empresas.

Tais empresas fizeram parte do esquema montado por estes empresários, os quais, posteriormente e paulatinamente, foram sendo sucedidos, ou mesmo constituíram novas empresas, cujos quadros societários são constituídos por pessoas que lhe são próximas, caso das irmãs Sonia Mariza Branco e Sandra Maria Branco Malago.

(...)

Constatou-se, em todo o procedimento levado a efeito nas empresas investigadas, a existência do interesse jurídico antes mencionado, caracterizado pela existência de direitos e deveres comuns aos participantes do esquema de sonegação.

O conjunto de provas (já citadas) reunidas na investigação policial e no procedimento fiscal levam à conclusão de que Adir Assad participa e é gerente na condução dos negócios comerciais e financeiros das sociedades.

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.

Como se sabe, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF, estando a admissibilidade do recurso especial condicionada à demonstração da divergência jurisprudencial a ser solucionada.

Nesse ponto, destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Muito embora não seja imperativo, para a caracterização da divergência jurisprudencial, que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, é imprescindível que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. No caso, todavia, compreendo que tal não se verifica.

E tanto não se verifica a divergência jurisprudencial que se revela infrutífero, no caso sob análise, o exercício de buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos.

São essas as razões pelas quais, com a devida vênia às conclusões expostas no despacho de admissibilidade e no voto condutor da i. Relatora, orientei meu voto para não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional quanto à matéria da responsabilidade tributária.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

