



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10348.720430/2020-26
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.445 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 08 de dezembro de 2022
Recorrente ATNAS ENGENHARIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece do recurso especial quando não há similitude fático-jurídica entre a decisão recorrida e o *paradigma* trazido para fins de caracterizar o alegado dissídio jurisprudencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.445 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10348.720430/2020-26

Relatório

Tratam-se de recursos especiais (fls. 8.972/9.027 e fls. 9.261/9.315) interpostos, respectivamente, por MARCO ANTÔNIO DA ROCHA TRISTÃO e ODÍLIO MARCIO MAUAD FERREIRA, em face do Acórdão n.º **1301-003.342** (fls. 8.604/8.640), o qual negou provimento aos recursos voluntários dos solidários com base na seguinte ementa:

(...)

ADMINISTRADORES. PRÁTICA DE ATO COM INFRAÇÃO DE LEI. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Respondem pelo crédito tributário os administradores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica, quando pratiquem atos com infração de lei, devendo o lançamento descrever a conduta que caracteriza o ato ilícito.

Em resumo, o litígio decorre de Autos de Infração objeto inicialmente do processo administrativo n.º **15956.720225/2016-30**, que exigem, em relação aos anos calendário de 2011 a 2014, IRPJ e Reflexos, em razão das infrações que podem ser assim sintetizadas:

a) IRPJ/CSLL – Glosa da redução do lucro líquido decorrente de custos e despesas operacionais derivadas de negócios celebrados com empresas inexistentes de fato e/ou prestadoras de serviços simulados e de notas fiscais inidôneas. As prestadoras de serviços são as seguintes, e serão destarte referidas pelo termo em destaque:

BRATEC CONSULTORIA S/S LTDA – ME – CNPJ: 08.265.018/000127

HEFESTO CONSULTORIA E PROJETOS LTDA – CNPJ: 04.067.717/000101

FERREIRA BASTOS ENGENHARIA, CONSULTORIA E PROJETOS LTDA EPP – CNPJ: 07.238.465/000124

CBM CONSULTORES LTDA ME – CNPJ: 08.753.705/000191

EPGN ENGENHARIA LTDA – CNPJ: 05.759.392/000190

PLACON PLANEJAMENTO, CONSULTORIA E ASSESSORIA LTDA EPP – CNPJ: 07.222.299/000178

FIDELITY INVESTIMENTOS, PARTICIPACOES E CONSULTORIA LTDA ME – CNPJ: 12.147.798/000188

A fiscalização concluiu que as prestações de serviço advindas das empresas acima não poderiam ser consideradas despesas dedutíveis pois as notas fiscais que as substanciam "são documentos inidôneos, pois em alguns casos foram emitidas por pessoa jurídica que não existe de fato, apesar de constituída formalmente, ou seja não possui existência de fato, e cuja inscrição no CNPJ foi baixada no órgão competente, não produzindo, esses documentos, quaisquer efeitos tributários em favor de terceiros por se caracterizarem como uma hipótese de inidoneidade, e também pela falta de documentação que comprove a real prestação dos serviços" (fl. 869/870) e pela ausência de prova da efetiva prestação.

b) IRRF sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada. Aplicação do art. 61, §1º da Lei n.º 8.981/1995, em razão da não comprovação da causa dos pagamentos efetuados.

c) Aplicação de multa qualificada de 150% em razão de fraude fiscal, nos termos do art. 44, I, §1º c/c art. 72 da Lei n.º 4.502/64.

d) Sujeição passiva solidária, com fundamento no art. 135, III do CTN, sobre os sócios-administradores:

MARCO ANTÔNIO DA ROCHA TRISTÃO, CPF n.º 094.215.56704,

ODILIO MÁRCIO MAUAD FERREIRA, CPF n.º 031.927.84768

Após apresentação de impugnações pela contribuinte e por cada um dos solidários, a DRJ/Brasília manteve os lançamentos integralmente.

Irresignados, o Contribuinte principal e os responsáveis apresentaram Recursos Voluntários.

Em Sessão de 18 de setembro de 2018, o Colegiado *a quo* assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, declarar a nulidade parcial do lançamento no que se refere à cobrança do IRRF sobre os pagamentos feitos à SMP SUANNO; (ii) por maioria de votos: a) rejeitar a arguição de decadência; b) dar provimento parcial ao recurso voluntário da pessoa jurídica para reduzir a base de cálculo do lançamento em razão da duplicidade de reajustamento da base de cálculo; c) negar provimento aos recursos dos coobrigados, vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto que votou por acolher a arguição de decadência e dar provimento integral aos recursos voluntários da pessoa jurídica e dos coobrigados. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor.

Contra essa decisão, os solidários opuseram embargos de declaração (fls. 8.672/8.688 e 8.694/8.710), tendo sido estes rejeitados conforme despacho de fls. 8.936/8.951.

Em seguida interpuseram os recursos especiais, que foram analisados em conjunto com o recurso especial interposto pela contribuinte (fls. 8.716/8.747). Mais precisamente, despacho de fls. 9.550/9.558 admitiu os recursos apenas na matéria *responsabilidade tributária*, nos seguintes termos:

(...)

Decisão recorrida:

ADMINISTRADORES. PRÁTICA DE ATO COM INFRAÇÃO DE LEI. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Respondem pelo crédito tributário os administradores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica, quando pratiquem atos com infração de lei, devendo o lançamento descrever a conduta que caracteriza o ato ilícito.

[...].

É importante frisar que a exigência de individualização de condutas para que se possa responsabilizar administradores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas pelo crédito tributário, na forma do inciso III do art. 135 do CTN, não tem o mesmo rigor do Direito Penal. É que, em se tratando de crime, a pena deve levar em conta a culpabilidade do agente, além de vários aspectos pessoais. A pena a ser aplicada aos acusados pela prática do mesmo crime pode variar, em razão do princípio da individualização da pena.

É diferente, entretanto, a responsabilidade por ilícitos administrativos tributários, para os quais, na maioria das vezes, se exige tão somente a comprovação de que a pessoa era administradora, de direito ou de fato, da empresa ao tempo da infração.

[...].

Em suma, as condutas das pessoas físicas foram suficientemente descritas, permitindo-lhes o exercício do direito de defesa. Por essas razões, os recorrentes, sócios administradores da empresa, devem permanecer no polo passivo da autuação.

Acórdão paradigma nº 1402-002.298, de 2016:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO. CARACTERIZAÇÃO. REQUISITOS.

A responsabilização impingida pelo Fisco tributária do sócio com supedâneo nos artigos 134, VII e 135, I, do CTN, exige a presença dos requisitos ali exigidos, o que não restou comprovado nos autos. Exclusão do polo passivo do sócio que se impõe.

[...].

Acerca do enquadramento no art. 135, I, como dito, há que se medir se teria ocorrido a “infração à lei”, atos praticados com “excesso de poderes” ou “ofensa a estatutos ou contratos social” de que trata o dispositivo e, principalmente, o intuito volitivo e doloso do imputado em ofender o regramento vigente, até porque, como sustenta parte da doutrina, a imputação ao sócio, diretor, administrador, gestor, implicaria na exclusão do próprio contribuinte.

Acórdão paradigma n.º 1402-001.770, de 2014:

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, necessita da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

[...].

A autoridade lançadora lavrou termo de sujeição passiva solidária contra Senhores Argeu de Lima Gé, Carlos Gé Quick e João de Lima Gé Filho, com base nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

[...].

Nessa esteira, caberia à autoridade lançadora demonstrar a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei nos termos do art. 135, do CTN, o que, ao meu sentir, não ocorreu. Isso porque o disposto no art. 135 do CTN só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. E tal situação não encontra supedâneo fático nem nos fundamentos da autuação.

28. Por fim, com referência a essa quinta matéria, **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.

29. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, na *responsabilidade por ilícitos administrativos tributários*, [...] *na maioria das vezes, se exige tão somente a comprovação de que a pessoa era administradora, de direito ou de fato, da empresa ao tempo da infração*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1402-002.298, de 2016, e 1402-001.770, de 2014) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *há que se medir se teria ocorrido a “infração à lei”, atos praticados com “excesso de poderes” ou “ofensa a estatutos ou contratos social” de que trata o dispositivo e, principalmente, o intuito volitivo e doloso do imputado em ofender o regramento vigente* (**primeiro acórdão paradigma**) e que *caberia à autoridade lançadora demonstrar a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei nos termos do art. 135 do CTN* (**segundo acórdão paradigma**).

30. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas**.

31. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO sejam **ADMITIDOS, EM PARTE**, os Recursos Especiais interpostos.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões às fls. 11.551/11.559. Não questiona o conhecimento, pugnando pela manutenção das responsabilidades solidárias.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 9101-006.445 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10348.720430/2020-26

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento ou não dos demais requisitos para conhecimento, os quais estão previstos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015) e transcrito parcialmente abaixo:

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 n.º 39, de 2016)

(...)

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

(...)

Nota-se, dessas regras processuais, que é imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso, que a parte recorrente demonstre, de forma analítica, que a decisão recorrida diverge de outra decisão proferida no âmbito do CARF.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontradas pelos acórdãos confrontados.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Pois bem.

Nesse caso concreto, cumpre observar que o Relator do acórdão recorrido se manifestou contrário à responsabilização solidária sob o seguinte fundamento:

d) Da responsabilidade dos sócios.

O art. 135, III do CTN exige, para imputar a responsabilidade pessoal aos sócios, a demonstração de que os mesmos agiram dolosamente, com infração à lei ou estatuto

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

social. No TVF, entretanto, não é imputada nenhuma conduta dolosa aos sócios, afirmando-se apenas que:

Agora o mais estranho é que, tanto a ATNAS como a HEFESTO informaram que era o SR MARCO ANTÔNIO DA ROCHA TRISTÃO quem prestava os serviços de forma personalíssima, infere-se que o mesmo prestava “serviços para ele mesmo”, “representava ele mesmo”, através das duas sociedades, numa operação ilegal e que denota total confusão patrimonial.

A ATNAS informou que quem prestava os serviços de forma personalíssima era o SR ODILIO MÁRCIO MAUAD FERREIRA, infere-se que o mesmo prestava “serviços para ele mesmo”, “representava ele mesmo”, através das duas sociedades, numa operação ilegal e que denota total confusão patrimonial.

O fato dos sócios administradores da HEFESTO e FERREIRA prestarem serviços para a ATNA, empresa da qual também são sócios, não é, per si um ato ilícito, mas muito menos é fato gerador de qualquer tributo, de modo a justificar a aplicação do art. 135 do CTN.

Não há, portanto, imputação de conduta dolosa deles na realização dos pagamentos às prestadoras do serviço (fato gerador do IRRF), visto que o mesmos eram recebedores dos rendimentos, no caso.

Assim, parece-me carente de provas da responsabilidade tributária dos sócios-administradores, razão pela qual voto por excluí-los do pólo passivo da autuação.

A maioria do Colegiado *a quo*, porém, divergiu desse entendimento, por entender que nenhum vício teria ocorrido na capitulação e fundamentação da solidariedade.

Nesse sentido o voto vencedor expôs o quanto segue:

Em primeiro lugar, sublinho o fato de que o trabalho de fiscalização foi deflagrado a partir de elementos fáticos reunidos na chamada "*Operação Lava Jato*", conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal TVF.

Confira-se:

4.1. Esta ação fiscal na ATNAS ENGENHARIA LTDA CNPJ: 01.847.705/000101, doravante simplesmente ATNAS, iniciou-se dentro da chamada OPERAÇÃO LAVA JATO, deflagrada pelo Ministério Público Federal (MPF), Polícia Federal (PF) e Receita Federal do Brasil (RFB), que desbaratou um esquema de corrupção na Petrobrás, envolvendo as maiores empreiteiras do país.

Este procedimento foi aberto para a verificação da relação entre empresas tomadoras de serviços que contrataram empresas prestadoras de serviços, muitas delas de fachada, através de contratos simulados para levantarem recursos financeiros em espécie para o pagamento de vantagens indevidas para agentes públicos e privados. Através de texto sumarizado extraído da página do Ministério Público Federal reproduzimos abaixo os contornos da denominada OPERAÇÃO LAVA JATO, a qual continua em desenvolvimento na presente data. (g.n.) (fl. 826)

Não creio que o fato de uma pessoa, física ou jurídica, estar sendo investigada em um caso rumoroso, como o da *Lava Jato*, autorize a presunção de que ela, de antemão, seja culpada de qualquer ilícito tributário imputado pelo Fisco, independentemente de prova, o que seria arbitrário e, por conseguinte, incompatível com o estado de direito.

Entretanto, se é verdade que não se pode pretender um direito excepcional para casos graves como o da *Lava Jato*, também é verdade que essa circunstância não pode ser ignorada quando do exame e da valoração do quadro probatório.

Nem a Fiscalização, nem o órgão julgador podem abstrair o fato de que empresas eram contratadas pela Petrobrás e, em razão desses contratados, recebiam vultosas quantias como remuneração por serviços a serem prestados. Tais empresas, por sua vez, contratavam de forma simulada outros prestadores de serviços, muitos dos quais constituídos apenas formalmente, para quem eram vertidas enormes quantias em dinheiro, sem que houvesse real contrapartida. Nesses casos, os serviços prestados pelas

empresas "de fachada", não por coincidência, eram na maioria das vezes assessoria ou consultoria.

O TVF bem descreve esse expediente fraudulento, perpetrado para lesar a Petrobrás.

(...)

Por fim, cabe examinar a sujeição passiva dos sócios administradores **Marco Antônio da Rocha Tristão e Odílio Márcio Mauad Ferreira**. A alegação basicamente é de que não houve identificação dos atos que pudessem, de forma individual, ser atribuídos a cada um deles.

Essa afirmação é desmentida pelo TVF, como se pode constatar do trecho abaixo reproduzido:

11.2.1. MARCO ANTÔNIO DA ROCHA TRISTÃO, CPF n.º 094.215.56704, sócio administrador (30/04/1997 até o presente momento), e que conforme alteração contratual e Contrato Social Consolidado registrado na JUCERJ Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro NIRE: 33205766355 Protocolo: 0020161282393 de 28/03/2016, o elegeu administrador da sociedade para atuar "isoladamente ou em conjunto, representando a sociedade ativa e passivamente, em juízo ou fora dele, podendo praticar todos os atos necessários a seu regular funcionamento, tais como assinar contratos de um modo em geral, inclusive empréstimos, garantidos ou não, (i.i) admitir ou demitir empregados, (i.i.i) diligenciar registros do interesse da sociedade, (i.v) receber citação e comparecer perante tribunais e repartições governamentais, (v) propor, apresentar defesa e desistir de ações, (v.i) fazer acordos e transigir; (v.i.i) constituir em nome da sociedade, procuradores "ad judicium" e "ad negotia" "Atuava na condição de administrador da ATNAS, responsável pela tomada de decisões na empresa, incluindo a assinatura dos contratos simulados, celebrados com empresas de fachada.

11.2.2. ODÍLIO MÁRCIO MAUAD FERREIRA, CPF n.º 031.927.84768, sócio administrador (30/04/1997 até o presente momento), e que conforme alteração contratual e Contrato Social Consolidado registrado na JUCERJ Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro NIRE: 33205766355 Protocolo: 0020161282393 de 28/03/2016, o elegeu administrador da sociedade para atuar "isoladamente ou em conjunto, representando a sociedade ativa e passivamente, em juízo ou fora dele, podendo praticar todos os atos necessários a seu regular funcionamento, tais como assinar contratos de um modo em geral, inclusive empréstimos, garantidos ou não, (i.i) admitir ou demitir empregados, (i.i.i) diligenciar registros do interesse da sociedade, (i.v) receber citação e comparecer perante tribunais e repartições governamentais, (v) propor, apresentar defesa e desistir de ações, (v.i) fazer acordos e transigir; (v.i.i) constituir em nome da sociedade, procuradores "ad judicium" e "ad negotia" "Atuava na condição de administrador da ATNAS, responsável pela tomada de decisões na empresa, incluindo a assinatura dos contratos simulados, celebrados com empresas de fachada. (g.n.) (fls. 889 e 890)

A Fiscalização afirmou que os contratos de prestação de serviços eram simulados e que foram assinados pelos recorrentes, na condição de administradores e representantes da pessoa jurídica autuada. O ato praticado com violação de lei originou-se a partir de condutas imputáveis aos recorrentes.

É importante frisar que a exigência de individualização de condutas para que se possa responsabilizar administradores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas pelo crédito tributário, na forma do inciso III do art 135 do CTN, não tem o mesmo rigor do Direito Penal. É que, em se tratando de crime, a pena deve levar em conta a culpabilidade do agente, além de vários aspectos pessoais. A pena a ser aplicada aos acusados pela prática do mesmo crime pode variar, em razão do princípio da individualização da pena.

É diferente, entretanto, a responsabilidade por ilícitos administrativos tributários, para os quais, na maioria das vezes, se exige tão somente a comprovação de que a pessoa era administradora, de direito ou de fato, da empresa ao tempo da infração.

Nesse sentido, a decisão do E. STJ no Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 948.795 AM:

(...)

IV - Assim, o atual entendimento da Segunda Turma para autorizar o redirecionamento da execução fiscal em face do sócio é de que basta a verificação do responsável pela gerência da empresa ao tempo em que ocorreu a dissolução irregular, ou seja, ainda que a gerência seja posterior à data de ocorrência do fato aerador. (g.n.)

(...)

A pena aplicada pela prática de crime é pessoal e intransferível, não se admitindo que outra pessoa possa cumpri-la pelo condenado. Já nos ilícitos tributários, inclusive naqueles praticados com dolo, havendo mais de uma pessoa no polo passivo, na condição de devedor solidário, o pagamento feito por um aproveita aos demais, sendo irrelevante o grau de envolvimento ou de culpa de cada um dos codevedores.

Mesmo no processo penal, a despeito da necessidade de individualização rigorosa da conduta, há decisões do E. STJ mitigando, nos crimes societários, a exigência de descrição exaustiva da conduta dos acusados, na denúncia. Confira-se:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INÉPCIA DA DENÚNCIA.

Em se tratando de crime societário, não há nulidade na denúncia que deixa de individualizar as condutas dos acusados, sendo prescindível a descrição pormenorizada da participação de cada um (Precedentes). (g.n.) Recurso desprovido. (REsp 687.594/CE, Rel. Ministro Felix Fischer, DJe 27.11.2009)

Do voto do Ministro Relator se extrai o seguinte trecho:

Se, por um lado, a imputação não pode ser, ex vi do art. 41 do CPP, vaga e genérica, por outro lado, em determinadas formas delituosas, entre as quais, nos crimes societários, etc., tal exigência se apresenta como relativa. É simplesmente impossível, de regra, que aí se possa ter uma descrição minudente da conduta delituosa. Os crimes contra a ordem tributária, quando realizados na administração de sociedades, eles o são, a toda evidência, levados a efeito às ocultas. A denúncia deve apresentar, o que in casu se verifica, uma imputatio concreta da qual o réu possa se defender e não exteriorizar, necessariamente, informações despiciendas que possam interessar a simples satisfação de curiosidades.

Em suma, as condutas das pessoas físicas foram suficientemente descritas, permitindo-lhes o exercício do direito de defesa. Por essas razões, os recorrentes, sócios administradores da empresa, devem permanecer no polo passivo da autuação.

Como se vê, prevaleceu o entendimento de que, no contexto da *operação Lava-Jato*, o fato dos responsáveis solidários terem sido os administradores da contribuinte e signatários dos contratos de prestações de serviços simulados constituiriam infração à lei, ensejando, assim, a imputação da solidariedade.

O primeiro paradigma (Acórdão n.º 1402-002.298), por sua vez, envolveu responsabilização solidária em autuação decorrente de glosa de despesas “cumulada” com IRRF sobre pagamentos sem causa e sem beneficiário identificado, mas relativos à contratação de serviços de “marketing de incentivo”.

Conforme relatado no julgado: “Para a Autoridade Fiscal, a não comprovação da efetiva prestação dos serviços pela CONTRATADA, a não comprovação da causa dos pagamentos bem como a não identificação dos beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos cartões, são elementos suficientes para demonstrar a não necessidade dos dispêndios realizados para a atividade e para a manutenção da respectiva fonte produtora do Contribuinte (CONTRATANTE), implicando na glosa desses valores na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de acordo com os valores relacionados no Anexo I e no Anexo II dos autos”.

Em seguida, esclarece o voto condutor que: *como se vê nos autos, o ponto central da discussão refere-se a pagamentos feitos por VIDAX TELESERVIÇOS S/A, tida pelo Fisco*

como sucessora de CONTRACTORS PEOPLEWARE AND TECHNOLOGY SERVIÇOS DE TELEATENDIMENTO LTDA, a favor de EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA. com o fito de fornecimento de cartões a beneficiários a serem indicados pela sucedida, destinando-se, as importâncias pagas, à aquisição ou à recarga dos referidos cartões de premiação.

E especificamente quanto à sujeição passiva solidária, assim se manifestou o julgado:

(...)

Como se enxerga no TVF de fls. 110/126 não há qualquer detalhamento a respeito da qualificação da multa, ao contrário ali só se trata, basicamente, de fundamentos envolvendo os aspectos sucessórios da Contractors pela Vidax e adotado pelo Fisco para que os lançamentos fossem perpetrados contra esta última. Relativamente ao "motivo" fático da exasperação da multa de ofício, o TVF apenas abstratamente e de passagem sublinha (fls. 119):

"Estes administradores praticaram atos com infração de lei, tanto relativamente ao registro contábil dos pagamentos efetuados a Expertise Comunicação Total Ltda., com a apropriação de despesas não dedutíveis, quanto em relação a dissolução da sociedade, sem comunicação aos órgãos de registro e a RFB, tornando-se responsáveis solidários pelo crédito tributário apurado junto a sociedade CONTRACTORS, e sucessora, correspondentes aos anos-calendário de 2006 a 2008.

A propósito, tratando-se de infração que configura, em tese, crime contra a ordem tributária, será elaborada representação fiscal para fins penais, na forma da Lei n.º 8.137/90 e Portaria RFB n.º 2439/2010".

De outro lado, nos respectivos termos de Sujeição Passiva Solidária (no caso concreto, o pertinente ao recorrente, Carlos Sotto Maior - fls. 143/144), também inexistente fundamentação para a exacerbação da penalidade.

(...)

Acerca do enquadramento no art. 135, I, como dito, há que se medir se teria ocorrido a "infração à lei", atos praticados com "excesso de poderes" ou "ofensa a estatutos ou contratos social" de que trata o dispositivo e, principalmente, o intuito volitivo e doloso do imputado em ofender o regramento vigente, até porque, como sustenta parte da doutrina, a imputação ao sócio, diretor, administrador, gestor, implicaria na exclusão do próprio contribuinte.

Como leciona Regina Helena Costa, *"...em verdade, o artigo 135 do CTN contempla normas de exceção, pois a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e não das pessoas físicas dela gestoras. Trata-se de responsabilidade exclusiva de terceiros que agem dolosamente e que, por isso, substituem o contribuinte na obrigação, nos casos em que tiveram praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos"*. (COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Saraiva : 2009, p.205)

A compulsão dos elementos presentes nos autos não me dá esta certeza.

Na verdade, a chamada "infração à lei", ou aos estatutos ou contrato ou, ainda a tomada de decisões com excesso de poderes implica em lesar escancaradamente a pessoa jurídica na qual tais gestores atuam e não apenas em eventuais práticas irregulares.

Dizendo de modo diverso, não é uma simples infração praticada pela pessoa jurídica gerida pelo imputado no artigo 135, I, do CTN, ou mesmo um ato que contrarie os estatutos que define tal responsabilização, até porque, assim fosse, uma simples infração de trânsito (punida por lei) significaria "infração à lei".

Em suma, muito mais que o aspecto formal, há que se atentar aos aspectos fáticos que envolvem o gestor ou sócio à frente da gerenciada e, neste tomo, pelo que consta dos autos, não vislumbro que o sujeito passivo solidário Carlos Sotto Maior tenha praticado atos com intuito doloso.

Até porque, a "infração" aqui tratada, como exaustivamente visto no transcurso deste voto, teve características de contabilização indevida de custos ou despesas, mas sempre lastreada em documentos exibidos ao Fisco.

Ou seja, em tese e até prova incontestada em contrário, não presente nos autos, um erro, sim, com reflexos tributários, sim, mas sem a presença volitiva dolosa.

De outro giro, não se perca o tom, segundo o enquadramento do Fisco, o sócio Carlos Sotto Maior teria participado da "liquidação da sociedade de pessoas".

Porém, como bem assentado pelo recorrente, a empresa CONTRACTORS "*ainda existe, bem como o seu fundo de comércio supostamente assumido por VIDAX*" (RV - fls. 2312).

Afirmção ratificada em consulta realizada por este Relator nos sistemas da Receita Federal "Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral - CNPJ", às vésperas deste julgamento, mostrando que a Contractors estaria ativa:

(...)

Assim, não vejo como sustentar a tese da Fiscalização, pelo que DOU PROVIMENTO, neste aspecto, ao recurso voluntário para EXCLUIR Carlos Sotto Maior do pólo passivo da lide na qualidade de sujeito passivo solidário.

Nota-se, contudo, que o *primeiro paradigma* diz respeito a caso no qual não houve caracterização de simulação para acobertar os pagamentos que geraram as infrações. Pelo contrário, os Julgadores entenderam que teria havido erro de contabilização com reflexos fiscais.

Daí a imprestabilidade desse primeiro julgado para a afinalidade pretendida pela Recorrente.

Isso se repete com o *segundo paradigma* (Acórdão n.º **1402-001.770**), do qual reproduzo parte do voto vencedor:

Do mérito

De acordo com o TVF e demonstrativos fiscais, foi glosada parte de custos ou despesas registrados na contabilidade do contribuinte que não correspondia efetivamente às prestações de serviços supostamente realizados pelas empresas PAC e CIVEX.

Dentre os argumentos constantes do TVF, destaca-se: (i) "*a disparidade entre os custos assumidos pelas prestadoras de serviços e os valores recebidos do Banco Pottencial*"; (ii). "*os custos com essas atividades de apoio, apesar de ser acessória, tem um valor significativo no Banco Pottencial*"; (iii) "*o Banco Pottencial é uma instituição financeira tributada obrigatoriamente no Lucro Real*"; (iv) "*constata-se, pois, a inequívoca intenção de majorar os custos no Banco Pottencial, para diminuir o lucro tributado, passando a tributar nas empresas prestadoras de serviço, estas optante pelo lucro presumido, conseqüente em menor valor*"; e (v) "*a terceirizada deve realmente prestar os serviços e os pagamentos devem ser cond, entes com os serviços prestados*".

Alega a defesa que as empresas PAC e CIVEX prestaram os serviços objeto dos respectivos contratos pactuados entre eles e a autuada e que as despesas glosadas seriam necessárias e usuais, sendo absolutamente descabida a autuação.

(...)

Com efeito, entendo que o Fisco demonstrou que as prestadoras executavam apenas os serviços de baixa complexidade (atividades de movimentação de documentação - cadastros, contratos, NP's, boletos etc - e de apoio aos clientes na coleta de informações sobre a abertura de certames licitatórios). Aqueles mais complexos, que exigiam maior qualificação eram, de fato, prestados por funcionários do próprio banco, o que ensejou, corretamente, a glosa de custos e despesas registrados na contabilidade da recorrente.

Há que se negar provimento quanto a esse tópico.

(...)

Da responsabilidade dos coobrigados

A autoridade lançadora lavrou termo de sujeição passiva solidária contra Senhores Argeu de Lima Gé, Carlos Gé Quick e João de Lima Gé Filho, com base nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

Pelas razões expostas no Termo de Verificação Fiscal (TVF), a responsabilização baseou-se fundamentalmente na circunstância de serem sócios com poderes de administração e terem praticados atos ilícitos que caracterizariam, em tese, crime contra a ordem tributária. Veja-se os excertos do TVF:

No presente caso, após as conclusões dos trabalhos fiscais, não restam dúvidas de que as provas levantadas, especialmente os Termos de Constatação, Termos de Esclarecimentos e as respostas apresentadas pelo contribuinte, ratificando a chamada simulação da prestação de serviço, demonstram de forma cabal que os Senhores Argeu de Lima Gé, Carlos Gé Quick e João de Lima Gé Filho possuem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador dos tributos do Banco Pottencial, sendo beneficiários de valores extraídos da fiscalizada, transvertidos por uma prestação de serviços da Pac e Civex, e posteriormente distribuídos como lucros para estas pessoas.

[...]

Da mesma forma, em função de constatação, em tese, de crime contra a Ordem Tributária - Lei nº 8.137/90, pela utilização de declaração falsa à fiscalização federal e de simulação para se eximir do pagamento de tributos, comprova-se a conduta ilícita intencional por parte da sociedade, nas pessoas de seus sócios e diretores, Srs Argeu de Lima Gé, Carlos Gé Quick e João de Lima Gé Filho. Caracteriza assim a infração de lei prevista no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, respondendo também pessoalmente pelas obrigações tributárias resultantes desses atos.

A recorrente, por sua vez, alega que há mero interesse econômico dos acionistas, arrolados como coobrigados, na distribuição de lucros, não tendo sido demonstrados quaisquer atos, praticados por esses, com irregularidade de gestão ou com excesso de poder, violação à lei ou ao contrato social, dos quais decorra o nascimento de obrigação tributária.

Com efeito, entendo caber razão à recorrente nesse ponto. A matéria é assente neste Colegiado e, nesse sentido, sirvo-me dos fundamentos do Acórdão 1402-001.929, de 03/02/2015, da lavra do i. Conselheiro Leonardo Couto, os quais adoto como razão de decidir neste voto, na forma a seguir apresentada.

[...]

Assim, como bem destacado no acima citado Acórdão 1402-001.929, para que houvesse solidariedade com supedâneo no art. 124, I do CTN, seria preciso que todos os devedores tivessem um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Mais ainda, seria necessário que o interesse comum não fosse simplesmente econômico mas sim jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse, o que não é o caso para os sócios administradores.

Nessa esteira, caberia à autoridade lançadora demonstrar a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei nos termos do art. 135, do CTN, o que, ao meu sentir, não ocorreu. Isso porque o disposto no art. 135 do CTN só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. E tal situação não encontra supedâneo fático nem nos fundamentos da autuação.

Como se percebe, esse julgado analisou a responsabilização solidária não só à luz do artigo 135 – este sim o dispositivo legal cuja divergência de interpretação se busca demonstrar -, mas também à luz do artigo 124, ambos do CTN.

Não obstante, especificamente em relação ao artigo 135, entendeu o Colegiado do *segundo paradigma* que não teria havido fundamentação adequada, bem como que a situação fática lá analisada (de *planejamento tributário consistente na “terceirização” de atividades para outras empresas do grupo, optantes pelo lucro presumido, e não pagamento de propinas via serviços simulados*), não permitiria, por si só, responsabilizar os administradores.

Também nesse caso, portanto, não há similitude fático-jurídica, o que impede a caracterização do alegado dissídio.

Conclusão

Pelo exposto, não conheço do recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli