



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10600.720008/2013-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.089 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2022
Recorrente BANCO INTER S.A. E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

NÃO CONHECIMENTO. FALTA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E O “PARADIGMA”.

A ausência de similitude fática entre os acórdãos *paradigma* e recorrido impede a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, ensejando o não conhecimento do Recurso Especial.

NÃO CONHECIMENTO. FALTA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E O “PARADIGMA”. FALTA DE INDICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA QUE TERIA SIDO INTERPRETADA DIVERGENTEMENTE

A falta de indicação da norma jurídica que teria sido interpretado divergentemente, bem como a ausência de similitude fática entre os acórdãos *paradigma* e recorrido impedem a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, ensejando o não conhecimento do Recurso Especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram do presente 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, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.089 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10600.720008/2013-11

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Contribuinte acima indicada e pelos devedores solidários Antonio Sebastião de Faria; Rubens Menin Teixeira; Maria Virgínia Gomes Moreira; Lucas Cabaleiro Fernandez; João Vítor Nazareth Menin Teixeira de Souza; Marcos Alberto Cabaleiro; Aquiles Leonardo Diniz; José Felipe Diniz; Dauro de Carvalho e Silva; Marco Túlio Guimarães; e Sebastião Luiz da Silva, fundamentados atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alegam divergências de interpretação da legislação tributária em tese verificadas no acórdão recorrido e nos acórdãos de embargos que o integraram.

A Recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1301-002.020, de 04/05/2016, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, proferindo o julgamento sintetizado nas seguintes ementa e dispositivo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Anocalendario: 2008, 2009

PEDIDO PARA INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA PARTICIPAR DO JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para participação dos contribuintes no julgamento de primeira instância, que tem seu funcionamento de forma interna e em recinto fechado.

NULIDADE DA DECISÃO. INOVAÇÃO EM RELAÇÃO AO LANÇAMENTO INOCORRÊNCIA.

Se a decisão analisou e rejeitou motivadamente os argumentos de defesa dirigidos contra o fundamento do lançamento, o fato de aduzir outras razões para manter o lançamento não configura alteração do fundamento do lançamento, o que só ocorreria se a decisão tivesse concordado com os argumentos de defesa e usasse outro argumento para manter o lançamento.

SERVIÇOS CONTRATADOS. DEMONSTRAÇÃO DA EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE.

Somente são admitidas como dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas operacionais necessárias, usuais ou normais ao tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Cabe ao contribuinte demonstrar a efetividade da execução dos serviços prestados que contratou, sob pena dos pagamentos a esse título se tornarem indedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. Ou seja, para fins de dedução, na apuração do resultado fiscal, do gasto incorrido, não basta ao contribuinte descrever as características operacionais de suas atividades e demonstrar a plausibilidade de sua ocorrência no mundo fático, torna-se necessário reunir ao processo comprovantes hábeis e idôneos que possibilitem desautorizar a glosa perpetrada pela autoridade fiscal.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI 11.488/2007. PROCEDÊNCIA.

Ao optar pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, o contribuinte deve se sujeitar às regras estabelecidas para essa forma alternativa de apuração,

particularmente a obrigatoriedade dos recolhimentos por estimativa. No caso concreto, ao serem glosadas despesas tidas por indedutíveis, as bases de cálculo mensais foram recalculadas pelo Fisco, evidenciando-se a insuficiência de recolhimento das estimativas mensais. A sanção é aplicável pelo descumprimento do dever legal de antecipar o tributo. Procedente a multa exigida isoladamente, lançada com fundamento no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE.

É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FUNDAMENTOS LEGAIS. CONSTATAÇÃO FÁTICA. PROCEDÊNCIA.

Se a autoridade executora do procedimento de fiscalização logra êxito na demonstração da relação direta de determinada pessoa com as situações que constituem fatos geradores das obrigações tributárias, resta configurada a responsabilidade tributária pelo crédito tributário constituído, sendo autorizada, assim, a inclusão de referida pessoa no pólo passivo das obrigações constituídas por meio de Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos recursos. Vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro que davam provimento parcial para cancelar os juros de mora sobre a multa de ofício, além do Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, ausente nesta sessão, mas que já havia proferido seu voto, que dava provimento integral aos recursos.

Irresignada com a decisão acima ementada, a Contribuinte e responsáveis tributários apresentaram embargos declaratórios, que foram parcialmente acolhidos, resultando do julgamento a seguinte decisão (Acórdão de Embargos 1301-002.436, de 17/05/2017):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRIBUINTE. OBSCURIDADE. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO. PROVIMENTO PARCIAL. SEM EFEITOS INFRINGENTES

Os embargos de declaração apenas são cabíveis em face de obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma (art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF. Ocorrendo a omissão apontada pelo contribuinte devem ser acolhidos para sanar a omissão apontada, sem efeitos modificativos, rejeitando os demais itens apontados.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS. OBSCURIDADE. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO. PROVIMENTO PARCIAL COM EFEITOS INFRINGENTES. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADORA. NÃO COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS DOS RESPONSÁVEIS. NECESSIDADE.

Os embargos de declaração apenas são cabíveis em face de obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual

devia pronunciar-se a turma (art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF. Ocorrendo o vício de omissão apontado pelos responsáveis tributários, devem ser acolhidos, com efeitos modificativos, para sanar o antedito vício de omissão, afastando a qualificação da multa imposta aos responsáveis tributários, rejeitando os demais itens apontados. Nesses termos, ausente a comprovação da prática intencional, pelo sujeito passivo, das condutas reprovadas pela Lei nº 9.430/96, é inaplicável a qualificadora da multa de ofício para os responsáveis tributários. Não possível responsabilizar os responsáveis tributários por multa qualificada quanto à prática de atos não individualiza-los, sob o risco de responsabilizar uma pessoa pelo dolo de outra.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos: (1) em acolher os embargos do Banco Intermedium S/A apenas quanto ao item i.v (do voto do Relator) para sanar a omissão apontada, sem efeitos modificativos, vencido o Conselheiro Flávio Franco Corrêa que reconhecia omissão também quanto ao item i.i; e (2) em acolher os embargos dos responsáveis tributários apenas quanto ao item vi, com efeitos modificativos, para sanar o vício de omissão apontado, afastando a qualificação da multa imposta aos responsáveis tributários, vencido o Conselheiro Waldir Veiga Rocha que acolhia o item vi, sem efeitos modificativos.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, cientificada do acórdão acima referido, lançou mão do recurso de embargos declaratórios que foram acolhidos em parte, conforme julgado assim ementado (acórdão de embargos nº 1301-002.916, de 09/04/2018):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL.
OMISSÃO. ACOLHIMENTO. EFEITOS INFRINGENTES

Ocorrendo a omissão apontada pelo Embargante, devem ser acolhidos os embargos opostos, com efeitos modificativos, restabelecendo a responsabilidade dos Srs. Rubens Menin Teixeira de Souza, Dauro de Carvalho e Silva, Aquiles Leonardo Diniz e José Felipe Diniz, em relação à integralidade do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, em parte, para sanar a omissão apontada, com efeitos infringentes, e restabelecer a responsabilidade pela multa no percentual de 150% dos Srs. Rubens Menin Teixeira de Souza, Dauro de Carvalho e Silva, Aquiles Leonardo Diniz e José Felipe Diniz, mantendo-se à responsabilidade pela multa de 75% para os demais coobrigados. Em sede de sustentação oral, o patrono requereu a intimação prévia ao julgamento dos interessados a respeito da oposição dos embargos da PGFN. Analisando a questão de ordem suscitada, o colegiado, por unanimidade de votos, rejeitou o pedido. Participou daquele julgamento a Conselheira Milene de Araújo Macedo, proferindo voto sobre o tema, e, tratando-se de matéria definitivamente julgada, o Conselheiro Suplente Ângelo Antunes Nunes, que substitui a Conselheira Milene de Araújo Macedo nesta sessão em razão de sua renúncia ao mandato, não proferiu voto sobre a matéria.

Cientificados do acórdão de embargos supra, a Contribuinte e os devedores solidários apresentaram novos embargos declaratórios que foram rejeitados pelo Sr. Presidente do Colegiado, conforme despacho de fls. 10.978 a 11.001.

Cientificados do despacho de admissibilidade de embargos, a Contribuinte e os devedores solidários apresentaram os recursos especiais ora em julgamento.

O processo tem origem com a lavratura de autos de infração de IRPJ e CSLL em desfavor da Recorrente por irregularidades constatadas pela autoridade fiscal, notadamente

relacionadas a despesas não comprovadas ou indedutíveis e de falta ou recolhimento a menor dos valores devidos por estimativas mensais. Parte da autuação foi formalizada com multa de ofício de 150%, tendo-se arrolado as pessoas acima indicadas como devedores solidários.

De se notar que o procedimento fiscal analisou a dedutibilidade de despesas de pagamentos efetuados a pessoas jurídicas ligadas à fiscalizada e concluiu pela improcedência de sua dedutibilidade, bem como aplicou a multa qualificada em razão de que “...teria havido conluio de pessoas físicas e jurídicas, de forma organizada para a prática de infrações tributárias...”, nos termos de relatório integrante da decisão recorrida.

Inconformada com a autuação, a pessoa jurídica apresentou a competente impugnação ao lançamento, e a decisão de primeira instância, antes recorrida, manteve em parte o crédito tributário constituído.

A decisão *a quo*, conforme ementa e dispositivo acima transcritos, negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte e deu parcialmente provimento ao recurso de coobrigados para limitar sua responsabilidade, em relação à multa de ofício, ao percentual de 75%.

Cientificadas do despacho de admissibilidade que rejeitou o segundo embargos declaratórios por eles apresentados, a Contribuinte e os devedores solidários interpuseram recursos especiais (fls. 11.020 a 13.641) à 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF, arguindo dissídio jurisprudencial em relação às seguintes matérias:

Matérias arguidas pela Contribuinte

1. Nulidade por falta de apreciação de provas;
2. Nulidade quanto à não identificação do planejamento tributário ilícito e da conduta Fraudulenta;
3. Não apreciação de argumento de defesa;
4. Interpretação dos artigos 116, parágrafo único e 118 do CTN, e 167 do Código Civil - alegada ausência de propósito comercial não autoriza a desconsideração de negócios jurídicos efetivamente praticados;
5. Qualificação da multa de ofício;
6. Exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário;
7. Exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício.

Matérias arguidas pelos responsáveis

1. Não apreciação de provas;
2. Não apreciação de argumentos da defesa;
3. Erro de capitulação legal e imputação de responsabilidade ao Recorrente pelos débitos tributários do Banco Inter;
4. Manutenção da responsabilidade do Recorrente quando afastada a multa qualificada;
5. Concessão de prazo para manifestação da parte previamente a qualquer decisão administrativa com efeitos infringentes.

A então Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF proferiu despacho de admissibilidade (fls. 13.644 a 13.711) em que deu seguimento parcial aos recursos especiais, nos seguintes termos:

Exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário, do Recurso Especial do contribuinte BANCO INTER, com base apenas no paradigma nº 9101-00.520.

Erro de capitulação legal e imputação de responsabilidade ao Recorrente pelos débitos tributários do Banco Inter - Recursos dos responsáveis pessoas físicas, mas apenas com base no paradigma no 1201-000.217.

Manutenção da responsabilidade do Recorrente quando afastada a multa qualificada - Recursos dos responsáveis Antonio Sebastião de Faria; Maria Virgínia Gomes Moreira; Lucas Cabaleiro Fernandez; João Vítor Nazareth Menin Teixeira de Souza; Marcos Alberto Cabaleiro; Marco Túlio Guimarães; e Sebastião Luiz da Silva.

Novo despacho de admissibilidade (fls. 14.587 a 14.591) incluiu no rol dos contemplados pela admissibilidade recursal o responsável Sebastião Luiz da Silva.

Os então Recorrentes (contribuinte e responsáveis), cientificados do despacho de admissibilidade de Recurso Especial, apresentaram os competentes agravos, que foram parcialmente acolhidos nos seguintes termos (fls. 14.287 a 14.316):

ACOLHO PARCIALMENTE os agravos interpostos por Aquiles Leonardo Diniz, Dauro de Carvalho e Silva, José Felipe Diniz e Rubens Menin Teixeira para DAR seguimento aos recursos especiais relativamente à matéria "**Concessão de prazo para manifestação da parte previamente a qualquer decisão administrativa com efeitos infringentes**", mas apenas em relação ao paradigma nº 1401-001.263.

O responsável Sebastião Luiz da Silva teve igualmente seu agravo apreciado (fls. 14.593 a 14.596), mas a decisão proferida não lhe foi favorável, conforme seguinte passagem do despacho em agravo:

Propõe-se, portanto, que tudo o que consta no Despacho de Agravo de e-fls.14287 em relação aos agravos dos responsáveis tributários Antonio Sebastião de Faria; Maria Virgínia Gomes Moreira; Lucas Cabaleiro Fernandez; João Vítor Nazareth Menin Teixeira de Souza; Marcos Alberto Cabaleiro; Marco Túlio Guimarães seja estendido ao agravo do responsável Sebastião Luiz da Silva e que seu nome seja considerado como incluído entre os Agravantes identificados naquele despacho.

Em suma, as matérias cujos seguimentos recursais foram admitidos são as seguintes:

- 1 - Exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário (Contribuinte);
- 2 - Erro de capitulação legal e imputação de responsabilidade ao Recorrente pelos débitos tributários do Banco Inter (responsáveis tributários);
- 3 - Manutenção da responsabilidade do Recorrente quando afastada a multa qualificada (responsáveis Antonio Sebastião de Faria; Maria Virgínia Gomes Moreira; Lucas Cabaleiro Fernandez; João Vítor Nazareth Menin Teixeira de Souza; Marcos Alberto Cabaleiro; Marco Túlio Guimarães; e Sebastião Luiz da Silva);
- 4 - Concessão de prazo para manifestação da parte previamente a qualquer decisão administrativa com efeitos infringentes (relativamente aos coobrigados Aquiles Leonardo Diniz, Dauro de Carvalho e Silva, José Felipe Diniz e Rubens Menin Teixeira).

Cientificada dos despachos de admissibilidade dos recursos especiais e de agravo, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou Contrarrazões (fls. 14.557 a 14.580; 14.621 a 14.641).

A seguir, as principais considerações recursais e de Contrarrazões em relação às matérias com seguimento admitido.

1 - Exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário

De se notar, a priori, que o despacho de admissibilidade não deu seguimento à discussão da aplicação **concomitante** das multas isoladas e de ofício, a teor do despacho de fls. 13.644 a 13.711.

A Contribuinte apresentou as seguintes razões principais com vistas ao convencimento do Colegiado em relação à matéria em análise:

V.5 – DA IMPROCEDÊNCIA DA MULTA ISOLADA DE 50%

[...]

402. Nos termos do §3º do artigo 2º da Lei nº 9.430/1996, o contribuinte optante pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, como é o caso do Recorrente, deve apurar o lucro real e o lucro líquido em 31 de dezembro de cada ano (momento da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL).

403. Desse modo, após o encerramento do ano-calendário, as “estimativas” não são devidas, devendo o contribuinte efetuar o pagamento dos tributos apurados no ajuste. Ora, se após o encerramento do ano-calendário, as “estimativas” mensais de IRPJ e de CSLL não são devidas, com mais razão, não deve ser admitida a exigência da multa isolada.

404. Dessa forma, após o encerramento do ano-calendário não há mais que se falar em exigência das “estimativas” e, portanto, em aplicação de multa isolada de 50%, de modo que a exigência formalizada nos presentes autos deve ser integralmente cancelada.

O único acórdão paradigma admitido como comprobatório da divergência jurisprudencial suscitada está assim ementado:

Acórdão 9101-00.520, de 26/01/2010

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

CSLL. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada pela ausência de base impositiva, sobretudo quando apurado prejuízo fiscal e base negativa do tributo.

A PGFN apresentou as seguintes razões principais para se contrapor aos argumentos utilizados pela Recorrente:

Em relação à primeira matéria recorrida, a Fazenda Nacional tem a dizer que se trata de penalidade imposta aos contribuintes que, optando pela apuração anual do lucro real, deixem de recolher estimativas ao longo do ano-calendário. Sua aplicação é cabível durante e depois de encerrado o ano-calendário, na medida em que não se confunde com o crédito tributário devido no ajuste anual, sendo irrelevante, inclusive, se o ajuste anual se mostra inferior à soma das estimativas devidas mensalmente. Nesse sentido, o contribuinte que deixa de recolher a estimativa está descumprindo norma específica quanto ao regime de antecipação, prevendo a lei punição para tal ato – multa isolada.

[...]

A contribuinte deve pagar a multa disposta no art. 44, inciso II, alínea “b”, pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência.

A teor do referido dispositivo legal, a “multa isolada” é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o

contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

No caso, não há dúvida de que a contribuinte optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que a contribuinte descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente o tributo, e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução.

[...]

Por outro lado, à luz da nova legislação, em caso de inadimplemento dessa obrigação tributária, a mesma lei estipulou, no artigo 44, § 1º, inciso IV (atual art. 44, II, b, da Lei n.º 9.430/96, na redação dada pela Lei n.º 11.488/07), a multa de ofício, exigida isoladamente, nos seguintes termos:

[...]

Observe-se que a utilização, pelo legislador, da expressão “*ainda*” significa que a multa é exigida tanto na hipótese de apuração de lucro real e base de cálculo positiva da CSLL, **como no caso da apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL**. Não fosse assim, o termo “*ainda*” seria desnecessário. E, como se sabe, a lei não contém palavras inúteis ou desnecessárias.

Observe-se, também, que **a lei não restringiu a aplicação da multa ao lançamento efetuado antes do término do ano-calendário**. Pelo contrário, a expressão “*ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário*” leva à conclusão de que o lançamento pode ser efetuado após o seu encerramento, uma vez que antes não se sabe qual será o resultado do período anual e, portanto, se o lançamento apenas pudesse ser realizado durante o ano-calendário, a expressão não teria razão de existir.

Portanto, a multa isolada prevista no artigo 44, par. 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996 (atual art. 44, II, b, da mesma lei, na redação dada pela Lei n.º 11.488/07), decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário, **independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável**, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tendo a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral.

Neste mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF n.º 93, de 1997, ao tratar da falta ou insuficiência de pagamento da estimativa, em seus artigos 14 a 16, assim esclareceu, *verbis*:

[...]

Portanto, tendo em vista a previsão em lei, devidamente regulamentada, nada há que afaste o cabimento da multa isolada no caso de falta de recolhimento do IRPJ/CSLL com base na estimativa, como sustenta a Recorrente, sob pena de afronta ao artigo 44, par. 1º, inciso IV, da Lei n. 9.430, de 1996 (atual art. 44, II, b, da mesma lei, na redação dada pela Lei n.º 11.488/07).

Se não há nenhuma dúvida de que a pessoa jurídica recorrida cometeu o ilícito apontado pela fiscalização (não recolhimento das estimativas mensais), não há que se cogitar de dispensa da punição. *Data maxima venia*, essa não pode ser a *ratio* da Lei 9.430/96.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, o seguinte, *in verbis*:

[...]

Portanto, ao contrário do que sustenta a Recorrente, a jurisprudência do CARF reconhece a validade da cobrança da multa isolada, independentemente da apuração de imposto devido ao final do período base, pois essa penalidade visa sancionar o contribuinte que não cumpre a sistemática de recolhimento mensal do tributo com base no regime de estimativa.

2 - Erro de capitulação legal e imputação de responsabilidade ao Recorrente pelos débitos tributários do Banco Inter

A matéria foi objeto de Recurso Especial pelos 11 responsáveis tributários, todos admitidos, conforme despacho de fls. 13.644 a 13.711. As principais razões de mérito apresentadas pelos Recorrentes são as seguintes:

DA QUESTÃO DE FUNDO

Do Erro de Capitulação para a Atribuição de Responsabilidade Solidária

Conforme destacado, o v. acórdão recorrido, de forma absolutamente confusa e contraditória, não enfrentou, em que pese a interposição de 2 (dois) embargos de declaração pelo Recorrente, o argumento de que não se vislumbraria no caso concreto qualquer uma das hipóteses previstas no art. 135 do CTN, sob o fundamento de que *"não se aplica aos autos tal argumentação, vez que a solidariedade imputada aos Recorrentes baseou-se no artigo 124 do CTN e não no art. 135"* (Acórdão nº 1301.002-436 - fl. 10.390).

Ocorre, com todo o devido acatamento, que a referida alegação é absolutamente **equivocada e contrária** não apenas com a imputação realizada pela d. Fiscalização Tributária, mas também com a **própria fundamentação** utilizada no v. acórdão recorrido, e, no fundo, também acaba por reconhecer que há, de fato, um **vício insanável no lançamento**, pois as circunstâncias de fato aduzidas em hipótese alguma poderiam ensejar a responsabilidade do **Recorrente** com base no art. 124 do CTN.

Com efeito, a d. Fiscalização Tributária é categórica ao afirmar no tópico 2.4 do *"Relatório de Auditoria Fiscal"* (que trata especificamente da **"responsabilidade passiva solidária"**), que *"ficou demonstrado, através dos fatos narrados acima, que os envolvidos se reuniram em conluio para, de forma fraudulenta, constituírem pessoas jurídicas, visando depois se beneficiarem indevidamente de suas operações"* (destaques do **Recorrente**).

Ou seja, da leitura do Termo de Verificação Fiscal, é possível observar que a responsabilidade do ora **Recorrente** está sendo levada a efeito com base na suposta prática de atos de fraude e conluio, o que, a rigor, ensejaria a aplicação do art. 135 do CTN (e não do artigo 124 do CTN).

[...]

Nesse cenário, se a **fundamentação** está baseada em alegações que, a rigor, diriam respeito às hipóteses do artigo 135 do CTN; e o artigo 135 do CTN não foi invocado no Termo de Verificação Fiscal pela fiscalização, logo, não se aplica no caso concreto o artigo 124 do CTN e, portanto, não há base legal para a responsabilidade tributária do **Recorrente**.

É justamente nesse ponto que reside tanto o equívoco cometido pela d. Fiscalização Tributária, quanto pelo v. acórdão recorrido e demais decisões administrativas integrativas.

[...]

Deveras, é cediço que **responsabilidade solidária** (art. 124, CTN) e **responsabilidade pessoal do agente** (art. 135, CTN), são **institutos completamente distintos, inconfundíveis**, cada um com seus requisitos próprios de configuração!

Repisa-se: **OU** imputa-se interesse comum no fato gerador, **OU** infração à lei! São institutos absolutamente incompatíveis, que não convivem em um mesmo discurso.

No entanto, a fundamentação utilizada nos acórdãos proferidos no caso concreto baralha ambos os conceitos e, contraditoriamente, mantém a responsabilidade do **Recorrente** (com arrimo no art. 124 do CTN), mas com base em supostas condutas que, quando muito, atrairiam a aplicação do artigo 135 do CTN.

Portanto, diante deste claríssimo equívoco, que acaba por corroborar a alegação do **Recorrente** de que, decididamente, há erro de capitulação legal no lançamento para fins de responsabilidade tributária, deve ser provido este Recurso Especial com a reforma do v. acórdão recorrido, para que seja afastada a responsabilidade do **Recorrente** por todo o crédito tributário exigido.

[...]

Matéria outrora controvertida, principalmente pela amplitude da expressão "interesse comum", a doutrina e a jurisprudência (administrativa e judicial) pátrias firmaram entendimento hoje pacificado no sentido de que a hipótese de solidariedade passiva prevista no inciso I do art. 124 do CTN se destina aos integrantes do polo passivo da obrigação tributária, os quais **efetivamente realizam o fato gerador**.

Confira-se, nesse sentido, o ensinamento de PAULO DE BARROS CARVALHO:

[...]

Nessa medida, o "interesse comum" se diferencia do interesse contraposto (*e.g.* prestador e tomador do serviço no ISSQN), e também do interesse coincidente (na realização de uma compra e venda, do vendedor e do comprador de determinado bem, para o ICMS), limitando-se para a hipótese de que as partes integrem o **mesmo polo** da relação obrigacional.

Dessa forma, em uma situação jurídica que constitua fato gerador de tributo, em que duas ou mais pessoas realizem essa situação, todas serão contribuintes do tributo na parte que proporcionalmente lhes cabe e, ao mesmo tempo, responsáveis solidários em relação à parte restante.

[...]

Também não se confunde, como equivocadamente consignado no v. acórdão recorrido, o "interesse jurídico comum" com o interesse econômico, moral ou social. Eis a distinção clássica:

[...]

Conforme se observa, talvez por desconhecimento do que venha a ser "interesse comum" para o Código Tributário Nacional — em que pese as detalhadas

explicações contidas nos embargos de declaração do **Recorrente** — o v. acórdão recorrido, com todo o devido acatamento, confunde prática de atos infracionários com realização do fato gerador.

No caso em tela, contudo, inexistente a hipótese de responsabilidade solidária, nos termos previstos no art. 124, I, do CTN, devendo ser reformada a decisão recorrida.

Em primeiro lugar, porque o fato de o **Recorrente** ser, à época dos fatos, acionista do Banco Inter, integrando seu corpo diretivo e/ou Conselho de Administração não foi erigido pelo legislador como hipótese de solidariedade.

De fato, o requisito exigido pela legislação restringe-se ao fato de haver **interesse (jurídico) comum**, ou seja, efetiva realização do fato gerador do tributo (ou por expressa determinação legal), conforme demonstrado.

Em segundo lugar, porque as justificativas apresentadas pela fiscalização, e repetidas pela r. decisão recorrida, revelariam, quando muito, interesse econômico, mas **nunca interesse jurídico** no fato gerador, que se traduz na realização direta no tipo tributário.

Nesse sentido, a jurisprudência da antiga 1ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais):

[...]

Não existe, portanto, responsabilidade solidária do art. 124, I, do CTN, no caso dos autos, uma vez que **ausente o interesse jurídico comum** necessário à configuração da hipótese de solidariedade, devendo ser reformada a r. decisão proferida e excluído o **Recorrente** do polo passivo do débito.

Para fins de comprovar o dissídio jurisprudencial, foi admitido um único acórdão paradigma, assim ementado:

Acórdão 1201-00.217, de 28/01/2010

SOLIDARIEDADE PASSIVA. SÓCIO RETIRANTE DA SOCIEDADE

A responsabilidade solidária de sócio por dividas tributárias da sociedade só pode ser imposta quando presentes os requisitos do art. 135 do CTN, qual seja, quando os créditos tributários sejam "resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". Não se aplica aos sócios a situação de coobrigação por interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, descrita no art. 124 do mesmo código.

Precedentes do Conselho de Contribuintes e do Col. STJ.

Coobrigação que se julga improcedente, por ter-se findado exclusivamente no art. 124 do CTN, deixando de demonstrar a ocorrência das situações fáticas descritas no art. 135 do mesmo diploma legal

A PGFN, por ocasião das Contrarrazões, aduziu os seguintes argumentos principais em relação a esta matéria:

Em relação à segunda matéria recorrida, suposto erro na capitulação legal da imputação, deve ser ressaltado que, na hipótese em apreço, a lucratividade obtida diretamente pelas pessoas físicas acionistas e diretores do BANCO INTERMEDIUM S/A, pela economia do não pagamentos dos tributos e contribuições, logo, mediante a fraude à lei tributária, é justamente o elo de comunhão legal que estabelece a possibilidade de cobrança tributária das

mesmas. Há o interesse comum entre elas (pessoas físicas) e o BANCO na situação que constituiu o fato gerador dos tributos e contribuições lançados.

Destarte, são fortes os indícios de que os acionistas do BANCO INTERMEDIUM S/A agiram de forma consciente na tentativa de obter para sua empresa e, em última análise, para si próprios o maior benefício possível às custas do Erário.

Tal como fartamente demonstrado pela auditoria fiscal, o lançamento corretamente caracterizou o vínculo de responsabilidade de cada indivíduo com base no interesse comum (econômico e jurídico) de cada um na situação que constituiu o fato gerador do tributo apurado. O interesse comum de cada um dos responsáveis resta inquestionável ante a inequívoca participação conjunta dos indivíduos e da empresa atuada na realização do fato gerador apurado.

De fato, o Colegiado recorrido adotou o entendimento de que as pessoas físicas acionistas e diretores do BANCO INTERMEDIUM S/A se beneficiaram efetivamente da economia pelo não pagamentos dos tributos, em razão de sonegação, fraude ou conluio, restando, assim, devidamente configurada a solidariedade por interesse comum.

Por essa razão, houve sim a necessária presença de interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas de que se cuidam os autos atuaram em conjunto na situação que o constitui, isto é, quando participam em conjunto da prática da hipótese de incidência, quando dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio.

Com relação ao correto enquadramento legal, temos que perfeitamente cabível à situação em tela a indicação do art. 124, I, do CTN para fundamentar a sujeição passiva.

O art. 124, I, do CTN prescreve:

[...]

Da leitura deste dispositivo podemos extrair que, quando duas ou mais pessoas estiverem ligadas por interesse comum ao fato gerador dar-se-á a solidariedade legal presumida, o que ficou evidenciado nos autos pelo interesse comum dos sócios ocultos nos resultados do empreendimento.

Comprovou-se no caso o que se denomina de “solidariedade de fato” em virtude do interesse comum que as pessoas arroladas têm nos fatos geradores apurados pela fiscalização.

Neste sentido, cita-se:

[...]

Assim, patente a correção do enquadramento legal adotado pela fiscalização. Em relação à responsabilidade prevista no art. 124, I, do CTN, cumpre à Fazenda Nacional acrescentar que na hipótese de extinção de sociedade regular que continua a exercer suas atividades por meio dos sócios, pode ser caracterizada uma sociedade em comum, o que, por força do art. 1.036 do Código Civil, combinado com o art. 124, inciso I, do CTN, permite atribuir responsabilidade solidária e ilimitada aos sócios.

O acórdão recorrido, ao determinar a incidência do art. 124, I, do CTN, seguiu a pacífica jurisprudência deste Egrégio Conselho. Vejamos:

[...]

Os acórdãos acima colacionados entenderam que demonstrada a interposição de pessoas na constituição da pessoa jurídica, cabível a inclusão dos sócios de fato na sujeição passiva do crédito tributário com fundamento no art. 124, I do CTN.

Nas sociedades em comum – configurada a situação de uma sociedade de fato, isto é, existente de fato, mas não constituída formalmente, aplica-se o art. 990 do Código Civil, combinado com o art. 124, inciso I, do CTN. Na hipótese de extinção de sociedade regular que continua a exercer suas atividades por meio dos sócios, pode ser caracterizada uma sociedade em comum, o que, por força do art. 1.036 do Código Civil, combinado com o art. 124, inciso I, do CTN, permite atribuir responsabilidade solidária e ilimitada aos sócios.

Ora, demonstrada a interposição de pessoas na constituição da pessoa jurídica, cabível a inclusão dos sócios de fato na sujeição passiva do crédito tributário com fundamento no art. 124, I do CTN, como ocorreu no caso em debate. Confirma os seguintes trechos do acórdão que acolheu os embargos declaratórios da Fazenda Nacional:

[...]

Portanto, correto o lançamento, não havendo que se falar em erro no enquadramento legal.

3 - Manutenção da responsabilidade do Recorrente quando afastada a multa qualificada

Matéria cujo seguimento recursal foi admitido para os Recorrentes Antonio Sebastião de Faria; Maria Virgínia Gomes Moreira; Lucas Cabaleiro Fernandez; João Vítor Nazareth Menin Teixeira de Souza, Marcos Alberto Cabaleiro; Marco Túlio Guimarães; e Sebastião Luiz da Silva. Os principais argumentos de mérito apresentados pelos Recorrentes nominados foram os seguintes:

Da absoluta impossibilidade de se manter a responsabilidade do Recorrente diante do afastamento da responsabilização pela multa qualificada

Por fim, cabe destacar que o v. acórdão recorrido jamais poderia ter mantido a responsabilidade do Recorrente pelo débito tributário exigido ao mesmo passo que cancelou a multa qualificada.

Conforme já mencionado, a C. Turma Julgadora Ordinária, no v. Acórdão nº 1301-002.436, que integra o v. acórdão recorrido, entendeu que a multa qualificada não seria aplicável aos acionistas do Banco Inter, dentre os quais o Recorrente.

[...]

Ou seja, naquela oportunidade entendeu a Turma de Julgamento, de forma categórica, que não havia qualquer razão ou demonstração individualizada de conduta infracionária, que pudesse ensejar, pelo menos, a aplicação da multa qualificada ao **Recorrente**.

É dizer, **a fundamentação invocada pela C. Turma de Julgamento Ordinária para afastar a responsabilidade pela qualificação da multa de ofício, na verdade se presta para afastar a própria responsabilidade do Recorrente por todo o crédito tributário exigido.**

Deveras, ao constatar a ausência de comprovação de atos individualizados e de conduta dolosa, e reconhecer que a responsabilidade tributária estaria amparada simplesmente no fato de o **Recorrente** ser acionista da instituição financeira, deveria o v. **Acórdão nº 1301-002.436** cancelar a responsabilidade tributária

em relação a todo o crédito tributário exigido, e não apenas em relação à qualificação da multa.

[...]

Ora, com todo o devido respeito, não pode o v. **Acórdão nº 1301-002.436** verificar a procedência dos argumentos do **Recorrente** quanto à ausência de individualização, especificidade e de prova de conduta dolosa, os quais são capazes de infirmar a responsabilidade que lhe fora atribuída em sua integralidade, e, **contraditoriamente**, aplicar o exposto para afastar apenas a responsabilidade pela qualificação da multa de ofício.

Ao assim proceder, o v. acórdão recorrido, integrado pelo vv. Acórdãos nº 1301-002.436 e nº 1301-02.916, está furtando-se do seu dever de manter a coesão em seus fundamentos e, por conseguinte, violando ao cânone máximo de nosso ordenamento jurídico: a segurança jurídica.

Exatamente nesse sentido, vale destacar o próprio v. acórdão utilizado como paradigma neste Recurso Especial, no qual se conclui, corretamente, que havendo motivos para se cancelar a multa qualificada, deve ser cancelada, conjuntamente, a responsabilidade tributária em si.

Confira-se, nesse sentido, trecho do voto da Ilmo. Conselheira Relatora EDELI PEREIRA BESSA, acolhido à unanimidade, pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF:

[...]

No referido julgamento, entendeu a C. Turma de Julgamento que, em se tratando, a multa qualificada e a própria responsabilidade pessoal dos sócios (art. 135 do CTN), de institutos com pressupostos idênticos, o afastamento da multa qualificada, por ausência de comprovação efetiva do ilícito (como ocorre no caso concreto), resulta no consequente cancelamento da própria responsabilidade tributária em si.

Portanto, é evidente a necessidade de reforma do v. acórdão recorrido, pois o v. acórdão recorrido reconheceu expressamente que não há, no caso concreto, a necessária individualização das condutas, tampouco a comprovação dos atos ilícitos supostamente praticados, tendo o **Recorrente** sido responsabilizado apenas em razão da sua condição de acionista, motivo pelo qual deve ser cancelada não apenas a multa qualificada, mas toda a sua responsabilidade pela integralidade do débito tributário exigido.

A PGFN, por meio das Contrarrazões, elenca os seguintes motivos para manutenção da decisão recorrida:

Em relação à terceira matéria recorrida, atinente à manutenção da responsabilidade solidária quando afastada a multa qualificada, cumpra à Fazenda Nacional esclarecer que os pressupostos de incidência da multa e da responsabilidade **não são necessariamente iguais**.

Com efeito, a multa qualificada foi parcialmente afastada, na presente hipótese, com base em argumentos específicos, relacionados à individualização das condutas fraudulentas em alguns casos. Tais fundamentos não podem ser necessariamente aproveitados indistintamente em relação à outra discussão, atinente à responsabilidade tributária.

Em outras palavras, não há uma relação de prejudicialidade automática, sendo necessário analisar a situação de cada responsável, a fim de aferir se o eventual afastamento da multa qualificada possui ou não o condão de repercutir na

atribuição de responsabilidade solidária em cada caso. Em se tratando de um aspecto formal, relacionado à necessidade de especificação das condutas, o pressuposto de incidência da responsabilidade solidária não está necessariamente afastado. Ademais, em se tratando de matéria fática e probatória, cujas matizes inarredáveis são fixadas na instância ordinária, não é possível rever sua conclusão em sede de Recurso Especial, apelo, como se sabe, de fundamentação vinculada.

4 - Concessão de prazo para manifestação da parte previamente a qualquer decisão administrativa com efeitos infringentes

Matéria cujo seguimento recursal foi admitido para os Recorrentes Aquiles Leonardo Diniz; Dauro de Carvalho e Silva; José Felipe Diniz; e Rubens Menin Teixeira, que apresentaram as seguintes razões principais com respeito ao mérito da discussão:

Nulidade do v. Acórdão nº 1301-002.916 por afronta ao art. 1.023, §2º, do CPC/15 e ao direito à ampla defesa e ao contraditório

Conforme já mencionado, o patrono do Recorrente, no julgamento dos embargos de declaração da Fazenda Nacional, requereu, na tribuna e por ocasião da sustentação oral, a prévia intimação de todos os interessados (pessoa jurídica e pessoas físicas), para se manifestarem, por escrito, sobre o recurso fazendário.

No entanto, e conforme consta do próprio v. Acórdão nº 1301-002.916, o pedido de intimação dos interessados para, previamente ao julgamento, se manifestarem sobre os embargos de declaração da Fazenda Nacional, foi indeferido.

[...]

Todavia, no v. Acórdão nº 1301-002.916, a C. Turma de Julgamento Ordinária optou por apreciar a questão levando em consideração apenas os argumentos de acusação, contidos do Termo de Verificação Fiscal, **não tendo tecido uma palavra sequer para analisar os argumentos de defesa e as provas acostadas aos autos.**

E pior! Sem apreciar qualquer argumento ou prova apresentado pela defesa, a **C. Turma de Julgamento Ordinária reformou o v. Acórdão nº 1301-002-436** (efeitos infringentes), **para reestabelecer sua a responsabilização pela qualificação da multa**, atribuindo ao ora **Recorrente** a suposta prática de atos considerados ilícitos penais (os quais, aliás, não estão comprovados nos autos)!

Ou seja, a situação em questão se subsume justamente a o que o art. 1.023, §3º [sic], do CPC/15 objetivou suprimir, notadamente, a impossibilidade de se alterar a decisão em detrimento de determinada parte a qual não foi garantido o direito à prévia manifestação.

Nesse sentido, o E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA é categórico ao afirmar que a prévia intimação do embargado é imprescindível para se atribuir efeitos modificativos aos embargos de declaração. Nesse sentido, confira-se o precedente a seguir:

[...]

Note-se, portanto, que, no caso concreto, a aplicação do referido dispositivo legal não se trata de mero formalidade exacerbada por parte do **Recorrente**, mas sim necessária garantia aos princípios da ampla defesa e do contraditório, assegurando pelo art. 1.023, §3º [sic], do CPC/15.

A situação enfrentada pelo **Recorrente** é verdadeiramente absurda, pois lhe foi atribuída a prática de supostos ilícitos sem que lhe tenha sido concedida a oportunidade para se manifestar nos autos acerca dos embargos de declaração da Fazenda Nacional, e pior, a imputação se deu com base em argumentos exclusivamente fazendários, contidos do Termo de Verificação Fiscal, que não condizem com as hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64!

Assim, ao manter o v. Acórdão nº 1301-002.916, que acolheu os embargos de declaração da União, atribuindo-lhes efeitos infringentes para reestabelecer a responsabilidade do **Recorrente** pelo pagamento multa qualificada, o Ilmo. Presidente da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção do CARF acabou por eivar o referido julgamento de vício insanável, pois negou aplicabilidade ao art. 1.023, §2º, do CPC/15, o qual, devido a particularidade do caso concreto e a gravidade da imputação levada a efeito em face do **Recorrente**, deveria ter sido obrigatoriamente observado!

[...]

O despacho em agravo (fls. 14.287 a 14.316), que deu seguimento parcial ao Recurso Especial, admitiu como único paradigma de dissídio jurisprudencial da matéria em análise o Acórdão nº 1401-001.263, de 27/08/2014, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

EMBARGOS. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DA FAZENDA NACIONAL. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. NULIDADE.

Declara-se a nulidade absoluta de Acórdão proferido em sede de embargos de declaração, haja vista que foram conferidos efeitos infringentes ao julgado, sem que a parte interessada - Fazenda Nacional - tivesse sido intimada para acompanhar o feito.

A PGFN, em suas Contrarrazões, questionou o conhecimento da matéria, bem como combateu seu mérito, nos seguintes termos principais:

Por fim, no que concerne à quarta e última divergência, concernente à concessão de prazo para manifestação da parte previamente a qualquer decisão administrativa com efeitos infringentes, o Recurso Especial do contribuinte não deve ser conhecido. Isso porque não se vislumbra dissídio jurisprudencial entre o acórdão nº 1301-002.916 e os paradigmas, quanto à matéria suscitada - concessão de prazo para manifestação da parte previamente a qualquer decisão administrativa com efeitos infringentes - a uma, porque as decisões não interpretam os mesmos dispositivos legais; e a duas porque, ao contrário do que afirmam os Recorrentes, os paradigmas não expressam o entendimento de que as partes devem se manifestar previamente a qualquer decisão administrativa com efeitos infringentes.

Como visto, o acórdão nº 1301-002.916 apenas se pronunciou, preliminarmente, sobre requerimento em sustentação oral da defesa, e fê-lo com base nas normas regimentais do CARF. O acórdão nº 1301-002.916 não interpreta os dispositivos legais apontados pelas Recorrentes, apenas estabelece que o Regimento do CARF não determina a intimação prévia das partes, antes da decisão administrativa. Assim, não há similitude entre os casos paradigmas e a situação apreciada no presente processo; em verdade, há tal disparidade que desautoriza comparação jurisprudencial. Ademais, no caso do paradigma, os embargos acolhidos com efeitos infringentes foram opostos pela Presidência de

Turma de Julgamento do CARF, sem o conhecimento de nenhuma das partes, ao passo que no caso presente as Recorrentes tinham total conhecimento, tanto que até se valeram de sustentação oral.

Ainda que o recurso venha a ser conhecido nesse ponto, deve ser salientado que o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não determina a intimação da parte embargada. A aplicação do Código de Processo Civil, como se sabe, é meramente subsidiária em tal hipótese. Tem-se, na hipótese, um silêncio eloquente, sobretudo porque o Regimento Interno do CARF é posterior à entrada em vigor do novo CPC. Ainda mais, o Regimento Interno e o Decreto são normas específicas, enquanto que o Código de Processo Civil é norma geral.

Ademais, ainda que se considera aplicável o CPC nessa situação, o que se admite apenas para argumentar, faz-se mister transcrever o ensinamento do Professor Daniel Amorim Assumpção Neves, em seu Manual de Direito Processual Civil, para quem nos embargos com efeitos modificativos não se faz necessária a intimação do embargado:

[...]

De fato, não houve qualquer prejuízo para o contribuinte. A discussão sobre a multa qualificada já existia, tendo o Recorrente apresentado oportunamente sua manifestação e veiculado exaustivamente todos os seus argumentos. Ainda que não bastasse, teve a oportunidade de apresentar argumentos oralmente, da tribuna, no dia do julgamento, conforme atesta o dispositivo do acórdão ora recorrido. Ademais, o direito de petição independe de intimação, razão pela qual o contribuinte poderia ter apresentado memoriais quando achasse oportuno.

Como se vê, os fundamentos apresentados pelo julgado atacado são sólidos e não merecem qualquer reparo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (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, nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015).

O seguimento recursal foi autorizado pelos despachos de admissibilidade fls. 13.644 a 13.711 (três primeiras matérias em discussão) e 14.587 a 14.591 e em Agravo (fls. 14.287 a 14.316) quanto ao quarto dissídio, este que teve sua admissibilidade questionada pela Fazenda Nacional.

No que atine à matéria 1 - Exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário (Recurso Especial da Contribuinte), a Fazenda Nacional também não questionou seu conhecimento, contudo, entendo que o Apelo do Contribuinte não possa ser conhecido.

No item 6 do Despacho de Admissibilidade (fl. 13678 e ss.), que deu seguimento a essa matéria com base no Acórdão paradigma nº 9101-00.520, assim consta:

[...]

Passamos ao exame da divergência suscitada. Destaque-se, de plano, a relevância do aspecto temporal – a data de ocorrência dos fatos geradores – para a presente análise. Isto em razão de alteração da legislação que rege a matéria a partir de 22/01/2007, com a edição da MP 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, conforme consignado no próprio acórdão recorrido. Significa dizer que, *via de regra*, decisões que julgam fatos geradores posteriores a 22/01/2007 se baseiam em conjunto normativo distinto daquele que em que se baseiam decisões relativas a fatos geradores anteriores àquela data. Para investigação do dissídio há que se verificar, portanto, não só o sentido da decisão – manutenção ou cancelamento da multa – como também a legislação em que se baseia cada decisão cotejada.

Como visto, o acórdão recorrido julga exigências relativas a fatos geradores ocorridos nos anos de 2008 e 2009, e decide pela procedência da multa isolada, mesmo após o encerramento dos exercícios, com base no art. 14 da Lei nº 11.488/2007 (em vigor desde a MP nº 351/2007).

O paradigma nº 9101-00.520 julga fatos geradores ocorridos no período de 1999 a 2001, e decide pelo afastamento da multa isolada, considerando indevida a exigência após o encerramento do ano-base. No caso paradigma, a decisão se baseia no art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Mais especificamente, a decisão afirma que a base legal da exigência era o inciso IV, §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual fora revogado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

É o que se depreende do voto vencedor:

“Com a devida vênia ao entendimento esposado pelo Nobre Relator no voto vencido e aos demais Conselheiros que o acompanham, entendo que exigência relativa a Multa Isolada pelo não recolhimento das estimativas da CSLL não tem como prosperar, eis que após o encerramento do ano-calendário, o que se tem é a contribuição efetivamente devida, única base impositiva que poderá sofrer a sanção, caso a mesma não seja paga no seu vencimento (...)

(...)

No presente caso, foi dada ciência do auto de infração a contribuinte em data posterior ao encerramento dos anos-calendário que foram objetos do lançamento, portanto, quando já apurada base de cálculo negativa da contribuição efetivamente devida nos períodos em questão.

Logo, embora a contribuinte não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor o tributo devido nos períodos em questão, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada posterior ao encerramento dos mesmos, portanto, quando já conhecida as respectivas bases de cálculo, e sendo assim, impossível no meu entendimento a exigência da penalidade ora questionada.

(...)

(...)

Não fossem os argumentos acima que por si só já são suficientes, no meu entendimento, para afastar a presente exigência, é de se observar que o dispositivo legal que lhe dava supedâneo – inciso IV, § 1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, restou revogado pelo art. 14 da Lei nº. 11.488/2007, apagando, portanto, os efeitos do ato que antes era considerado ilícito, em respeito ao princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades tributárias, ex vi do disposto no art. 106, do CTN.

(...)

(...) o inciso IV, §1º., foi de fato revogado, sendo introduzida a partir da lei acima citada uma nova hipótese de penalidade no inciso II, do art. 44, da Lei n. 9.430/96 que antes inexistia, qual seja, a Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento), na ocorrência das hipóteses dos itens "a" e "b" do referido inciso.

Pelo exposto, DOU provimento ao Recurso Especial apresentado pela contribuinte para afastar a exigência da Multa Isolada.” [grifos do despacho]

Resta claramente demonstrado o dissídio jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o paradigma nº 9101-00.520. Ambos interpretam o art. 14 da Lei nº 11.488/2007 no julgamento de situações semelhantes, mas chegam a conclusões diametralmente opostas.

Conforme se observa, o r. Despacho de Admissibilidade esclarece que no acórdão recorrido a exigência de multas isoladas refere-se aos anos-calendário de 2008 e 2009, quando já vigia a Lei nº 11.488/2007, fruto da conversão da MP nº 351/2007 que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Entretanto, embora o despacho em questão deixe claro que o Acórdão paradigma nº 9101-00.520 refere-se a fatos geradores ocorridos entre 1999 e 2001, ou seja, antes das alterações ocorridas na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, acaba, com a devida vênia, por cometer um equívoco: entender que a mera menção no paradigma à Lei não aplicável aos fatos geradores objeto do processo, em verdadeiro *obiter dictum*¹, faria exsurgir divergência em

¹ Assim consta no voto condutor do aresto paradigmático:

Dessa forma, ante o meu entendimento acima esposado e a jurisprudência deste E. Conselho, entendo inaplicável a Multa Isolada após o término do ano-calendário, razão porque, entendo que merece reparo a r. decisão recorrida que, em respeito ao princípio da retroatividade benigna reduziu a multa no percentual de 75% para 50%.

Não fosse os argumentos acima que por si só já seriam suficientes para afastar a presente exigência, coloco mais um, qual seja, a falta de base legal para a sua aplicação, eis que o dispositivo legal que lhe dava supedâneo - inciso IV, §1º. do art. 44 da Lei n. 9.430/96, restou revogado pelo art. 14 da Lei nº. 11.488/2007, apagando, portanto, os efeitos do ato que antes era considerado ilícito, em respeito ao princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades tributárias, ex vi do disposto no art. 106, do CTN.

[...]

Ora, da análise do dispositivo acima transcrito, vê-se que o inciso IV, §1º., foi de fato revogado, sendo introduzida a partir da lei acima citada uma nova hipótese de penalidade no inciso II, do art. 44, da Lei n. 9.430/96 que antes inexistia, qual seja, a Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento), na ocorrência das hipóteses dos itens "a" e "b" do referido inciso.

relação ao recorrido. Além disso, o voto condutor do acórdão paradigma, ao citar a nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 dada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, estampa interpretação *convergente* com o acórdão recorrido, e não o contrário!

Em relação à convergência entre os acórdãos paragonados, tal conclusão decorre do fato de que, ao reverso do contido no r. Despacho de Admissibilidade, o paradigma é claro ao afirmar a possibilidade da aplicação da multa isolada a partir da edição desse novel diploma legal. Confira-se:

Ora, da análise do dispositivo acima transcrito, vê-se que o inciso IV, §1º., foi de fato revogado, sendo **introduzida a partir da lei acima citada uma nova hipótese de penalidade no inciso II, do art. 44, da Lei n. 9.430/96 que antes inexistia, qual seja, a Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento), na ocorrência das hipóteses dos itens "a" e "b" do referido inciso.** [destaques ora inseridos]

Desse modo, além de os acórdãos paradigma e recorrido tratarem de planos jurídicos distintos, quando o voto condutor do aresto paradigma, em declaração *obiter dictum*, se manifestou acerca das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, o fez de forma convergente com o recorrido, indicando a possibilidade de aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa após o encerramento do ano-calendário.

Por oportuno, informo que nos recentes Acórdãos nº 9101-004.771 (05/02/2020) e 9101-005.639 (10/03/2021), este colegiado, por unanimidade de votos, concluiu pela configuração de divergência sobre a matéria com base no paradigma ora examinado (Acórdão nº 9101-00.520), contudo, naqueles casos, ao contrário do ocorrido nos presentes autos, as exigências referiam-se a fatos geradores ocorridos antes da edição da Lei nº 11.488/2007 (ano-calendário de 2003).

De toda forma, **o entendimento expresso no aresto recorrido amolda-se à Súmula CARF nº 178, de efeito vinculante**, aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, de seguinte teor:

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Acórdãos Precedentes: 9101-003.353, 9101-005.362, 9101-005.078, 9101-004.290, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.544, 9101-002.777, 1802-00.572, 1202-000.732, 1401-00.361, 1101-00.255 e 1301-001.787.

A correlação da Súmula CARF nº 178 com a matéria é inequívoca, como evidenciam ementas dos precedentes em que esta se baseia:

Acórdão: 9101-003.353

Ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário.

Acórdão: 9101-004.544

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

Ano-calendário: 2001, 2002

IRPJ. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o Sujeito Passivo apurara prejuízo fiscal no ajuste anual.

Acórdão: 9101-002.777

Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa.

Acórdão: 1301-001.787

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2008

[...]

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

No caso de aplicação de multa de ofício sobre os tributos e contribuições lançados de ofício e de multa isolada em virtude da falta ou insuficiência de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas), não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência, visto que resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas. Inexiste, também, fator temporal limitador da aplicação da multa isolada, eis que a lei prevê a sua exigência mesmo na situação em que as bases de cálculo das exações são negativas. [destaques ora inseridos]

Aplica-se à hipótese o disposto no art. 67, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (grifou-se):

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.

[...]

§ 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.

Como destaca o dispositivo regimental, irrelevante que a Súmula tenha sido editada após a interposição do recurso em questão. A matéria encontra-se pacificada por Súmula, o que inviabiliza a discussão em via especial.

Portanto, encaminho meu voto para NÃO CONHECER da matéria 1 - Exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário (Recurso Especial da Contribuinte).

Relativamente à matéria 2 - *erro de capitulação legal e imputação de responsabilidade ao recorrente pelos débitos tributários do Banco Inter*, na primeira assentada em que este Colegiado passou a examinar os presentes autos, este Conselheira havia encaminhado seu voto por conhecer do recurso em relação a essa matéria, nos termos do despacho de admissibilidade, uma vez que a PGFN não havia oferecido resistência para tanto.

Contudo, após a apresentação do voto vista da Conselheira Edeli Pereira Bessa, convenci-me do contrário, uma vez que restou evidenciado que o plano fático enfrentado nos acórdãos paradigmáticos não permitiam a formação de dissídio jurisprudencial apto e necessário ao conhecimento de recurso especial de divergência. Assim, para evitar-se tautologia, e com a devida vênia, adoto como razões de decidir os fundamentos apresentados pela ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, nos termos a seguir reproduzidos:

Na matéria (2) erro de capitulação legal e imputação de responsabilidade ao recorrente pelos débitos tributários do Banco Inter, tem-se que o acórdão recorrido, com reforço no julgamento dos embargos opostos neste ponto, firma que as pessoas físicas acionistas e diretores da Contribuinte seriam solidariamente responsáveis em face do interesse comum evidenciado com o benefício por eles auferido com a economia resultante do não pagamento dos tributos aqui exigidos, em razão de sonegação, fraude ou conluio. Haveria interesse comum (econômico e jurídico) de cada um na situação que constituiu o fato gerador do tributo apurado, dada a inequívoca participação conjunta dos indivíduos e da empresa atuada na realização do fato gerador.

Em recurso especial, os responsáveis tributários arguíram que a prática de atos de fraude e conluio ensejaria apenas a aplicação do art. 135, III do CTN. Destacaram do paradigma a afirmação de que a responsabilidade solidária de sócio só pode ser imposta quando presentes os requisitos do art. 135 do CTN, sendo inaplicável aos sócios a situação de coobrigação por interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, descrita no art. 124 do mesmo código.

Como bem observado no exame de admissibilidade, o voto condutor do paradigma, de fato, conclui pela impossibilidade de responsabilização de sócios com fundamento no art. 124 do CTN, vez que, segundo doutrina, devem as partes cuja solidariedade se quer reconhecer estarem posicionadas do mesmo lado da relação jurídica de direito privado, hipótese inaplicável à situação dos sócios em relação às dívidas tributárias da sociedade. Destaca que a acusação fiscal ali sob análise não fundamentou a responsabilidade em eventual prática de ato ilegal ou com excesso de poder, situações capituladas no art. 135, do CTN.

O caso em tela apresenta todos os pontos referidos pelo paradigma. Mas não é só. A acusação fiscal, expressamente mantida na apreciação do recurso voluntário, teve em conta o conluio afirmado entre os acionistas e a Contribuinte. Veja-se:

Para melhor elucidação, cabe aqui, transcrever os seguintes trechos do Relatório de Auditoria Fiscal que estabelece o elo de comunhão entre os responsáveis solidários e o Banco Intermedium S/A (fiscalizado), vejamos:

"Ficou demonstrado que essas prestadoras não tinham independência em relação ao fiscalizado, pelo contrário, **estiveram sempre sob o controle do BANCO INTERMEDIUM através de seus acionistas**, constituindo, na verdade, um grupo econômico de fato, possuindo clara relação de interdependência, cuja atuação **tinha por objetivo carrear vantagens indevidas aos controladores**.

(...)

Assim, ficou demonstrado, através dos fatos narrados acima, que **os envolvidos se reuniram em conluio para, de forma fraudulenta, constituírem pessoas jurídicas, visando depois se beneficiarem indevidamente de suas operações**.

As pessoas jurídicas constituem meros instrumentos para a prática das infrações, pois sempre manifestam a vontade do agente humano nos atos que praticam.

O BANCO INTERMEDIUM SA possui **acionistas e diretores, que foram os mentores e beneficiários diretos do esquema desvendado pela fiscalização**.

(...)"

Entendo, pois, que a **lucratividade obtida diretamente pelas pessoas físicas acionistas e diretores** do BANCO INTERMEDIUM S/A, pela economia do não pagamento dos tributos e contribuições, logo, mediante a fraude à lei tributária, é justamente o elo de comunhão legal que estabelece a possibilidade de cobrança tributária das mesmas. Há o interesse comum entre elas (pessoas físicas) e o BANCO na situação que constituiu o fato gerador dos tributos e contribuições lançados. (*destacou-se*)

Vale notar que referida inexistência de dependência entre a Contribuinte e as prestadoras de serviço foi demonstrada, dentre outros aspectos, pela participação dos responsáveis tributários no quadro social daquelas prestadoras. Assim destacou a autoridade fiscal depois de referir a participação de todos no quadro social expresso na 28ª alteração contratual da prestadora Diniza Promotora de Fomento Comercial Ltda:

Importante ressaltar que, mais uma vez, os acionistas do BANCO INTERMEDIU, sobretudo os principais, aparecem com a maioria do capital dessa prestadora de serviços. Entre os demais, [...] vão aparecer como principais quotistas das seguintes empresas, que também estão sendo investigadas: PROMOCRED PROMOTORA DE NEGÓCIOS FINANCEIROS LTDA e PROMOSUL PROMOTORA DE NEGÓCIOS FINANCEIROS LTDA.

[...], ainda, aparecem como funcionários da própria DINIZA, antes de se tornarem sócios, sendo que o primeiro atualmente é funcionário do próprio BANCO INTERMÉDIUM. [...]

Em ponto anterior, a autoridade fiscal também refere as elevadas quantias a título de distribuição de lucros nesses dois anos recebidas por todos os responsáveis tributários em razão de resultados de BH MINAS

PROMOTORA DE NEGÓCIOS FINANCEIROS LTDA. E, ao final, ainda adiciona que:

Podemos ver nas cópias das atas de reunião dos acionistas, do conselho de administração, da diretoria e nas alterações dos atos constitutivos, que juntamos fls. 602-1073, que sempre houve unanimidade nas decisões lavradas naqueles instrumentos que estão assinados por todos. Ou seja, não há qualquer voto divergente, seja na reunião da diretoria ou do conselho de administração, demonstrando que continuamente houve assentimento de todos os acionistas na condução dos negócios do fiscalizado. Destacamos que todos os acionistas do BANCO fazem parte da administração, seja como diretores ou participantes do conselho de administração.

O interesse comum na situação que constitui o fato gerador, assim, foi afirmada e validada a partir da conduta da pessoa jurídica, por meio de seus acionistas e diretores, de escriturar despesas inexistentes e se beneficiarem do lucro daí resultante com redução do IRPJ e da CSLL devidos. Note-se, de plano, que há contemporaneidade entre o conluio apontado e a ocorrência dos fatos geradores autuados.

O paradigma nº 1201-000.217, por sua vez, analisou a exigência de tributos apurados mediante arbitramento de lucros a partir de receitas informadas ao Fisco Estadual, em face de pessoa jurídica em cujo quadro social foram incluídas pessoas inexistentes, este o motivo para qualificação da penalidade e imputação de responsabilidade tributária aos sócios retirantes e aos procuradores da sociedade. O outro Colegiado do CARF, por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário de um dos sócios retirantes da sociedade – único recurso conhecido administrativamente – sob o fundamento fático de que a retirada fictícia dos sócios e sua substituição por interposta pessoa, ao contrário do alegado, não se consubstancia em "artifício utilizado pela empresa, visando não recolher aos cofres públicos qualquer tributo ou contribuição e, de alguma forma, eximir-se das responsabilidades fiscais". Quando muito poderia implicar em artifício dos sócios retirantes para eximirem-se de eventual responsabilidade solidária pelos débitos da sociedade à mera substituição de sócio (fraudulenta ou não) não tem, como deveria ser intuitivo, nenhuma relação com a falta de pagamento dos tributos devidos pela sociedade.

É sob este cenário que o outro Colegiado do CARF passa a analisar a imputação de responsabilidade com fundamento exclusivo no art. 124 do CTN, e adota as seguintes expressões do voto condutor do paradigma:

Apesar de tudo isso, está bastante claro que a fiscalização declarou a solidariedade do sócio-recorrente, no fato de ele ter interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

Não o fez, como se vê, fundada na eventual prática de ato ilegal ou com excesso de poder, situações capituladas no art. 135, do CTN, que sequer foi mencionado no termo de responsabilidade solidária. Também é de notar-se inexistir qualquer referência à extinção irregular da sociedade devedora.

A solidariedade tributária tratada no art. 124 do CTN é factual, ou seja, decorre da existência de um interesse jurídico, do

responsabilizado, na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

[...]

Como vimos, essa é a direção da doutrina de Marcos Vinicius Neder, para quem é inaplicável a solidariedade prevista no inc. 1, do art. 124 do CTN à situação dos sócios em relação às dívidas tributárias da sociedade. Adverte o autor, entretanto, que tal não significa dar carta branca para que o sócio possa agir como bem entender, sem risco de ser chamado para responder, perante o fisco, por seus atos.

É que ele pode ser responsabilizado quando se verificarem as situações previstas nos arts. 135 e 137 do CTN, quais sejam, a prática de atos com excesso de poderes ou em infração de lei, contrato social ou estatutos.

Esta é, para a doutrina e a jurisprudência, a única regra de responsabilidade solidária tributária de sócios em relação aos débitos tributários da sociedade, fixada que foi por lei complementar conforme exige o art. 146, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal.

[...]

Ocorre que a fiscalização não se desenvolveu nesse sentido e não fixou a responsabilidade com espeque nas regras dos arts. 135 e 137 do CTN, preferindo estabelecê-la no suposto interesse que o sócio teria no lucro da sociedade, o que, como vimos não sustenta a solidariedade.

Também não se vê em momento algum referência à dissolução irregular da sociedade, de maneira que esse fundamento também não foi invocado pela fiscalização.

É certo que referido paradigma menciona que o disposto nos arts. 135 e 137 do CTN configurariam a única regra de responsabilidade solidária tributária de sócios em relação aos débitos tributários da sociedade, fixada que foi por lei complementar conforme exige o art. 146, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal. Contudo, o outro Colegiado do CARF assim decidiu em face de responsabilização que teve em conta infração cometida mediante interposição de pessoas no quadro social depois da ocorrência dos fatos geradores autuados, e exigência cuja qualificação da penalidade também decorreu desta conduta posterior.

Já o presente caso está pautado na afirmação de interesse comum na situação que constitui o fato gerador mediante constatação de conluio entre os acionistas e dirigentes da pessoa jurídica, que assim teriam agido por ocasião da ocorrência dos fatos geradores, inserindo elementos redutores do lucro tributável, beneficiando-se com o menor recolhimento de tributos e consequente aumento dos resultados a pessoa jurídica.

Não é possível afirmar, a partir do paradigma, que os arts. 135 e 137 do CTN seriam a única regra de responsabilidade solidária tributária de sócios em relação aos débitos tributários da sociedade, na hipótese destes débitos corresponderem a tributos suprimidos por ação dos acionistas e diretores que buscaram vantagens indevidas com o aumento do lucro do qual se beneficiariam, mediante redução das bases tributáveis. O que se pode concluir do paradigma é, apenas, que tributos devidos em operações

correntes da pessoa jurídica somente passam à responsabilização dos sócios se evidenciadas hipóteses do art. 135 e 137 do CTN, não se prestando o art. 124, I do CTN a validar responsabilização de sócios, mormente por infração de interposição de pessoas no quadro social depois da ocorrência dos fatos geradores.

Entre os casos comparados, portanto, há substancial dessemelhança em aspectos fáticos determinantes para as decisões dos diferentes Colegiado do CARF. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

No que diz respeito à matéria 3 - manutenção da responsabilidade do Recorrente quando afastada a multa qualificada, ainda que a Recorrida não tenha se manifestado quanto ao seguimento recursal -, há que se aprofundar a análise a fim de aferir se os requisitos previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF estão atendidos.

Neste tema, alega a Recorrente que o acórdão recorrido divergiu de outras decisões do CARF ao manter a responsabilidade dos devedores solidários quando afastada a qualificação da multa de ofício. Os paradigmas indicados são os de nº 1302-001.858 e 1401-002.196, cujas ementas já foram reproduzidas alhures. Os dois julgados apresentam em comum decisões que afastaram a aplicação da multa qualificada e, no entendimento das Recorrentes, por consequência direta, eximiram a responsabilidade tributária dos respectivos coobrigados.

Novamente não assiste razão às Recorrentes.

O Despacho de Admissibilidade, em seu item 11 (fls. 13697 e ss.), assim tratou sobre o tema:

Divergência suscitada apenas pelos Recorrentes ANTONIO SEBASTIÃO DE FARIA, MARIA VIRGINIA GOMES MOREIRA, LUCAS CABALEIRO FERNANDEZ, JOAO VITOR NAZARETH MENIN TEIXEIRA DE SOUZA, MARCOS ALBERTO CABALEIRO e MARCO TÚLIO GUIMARÃES.

Estes foram os Recorrentes para os quais se afastou o agravamento da multa, no acórdão de embargos nº 1301-002.436 (de efeitos infringentes, que modificou o acórdão nº 1301-002.020). A decisão manteve sua responsabilidade solidária pelos créditos lançados, de modo que apenas se reduziu a multa de 150% para 75%.

Os Recorrentes citados invocam dissídio nestes termos:

*"150. Por fim, cumpre destacar, que, muito embora tenha afastado a responsabilidade do ora **Recorrente** pelo qualificação da multa, sob o fundamento de que não teria sido individualizada a conduta e que a responsabilidade decorreria, tão somente, do fato de ser o **Recorrente** acionista da empresa, ainda assim, a C. Turma Julgadora manteve a sua responsabilidade pessoal pelo remanescente do débito tributário exigido, com base em fundamentos típico do art. 135, III, do CTN.*

*151. Como já destacado, ao analisar a imputação da qualificação da multa de ofício ao **Recorrente** e concluir pelo*

seu afastamento o v. **Acórdão n.º 1301-002.436** assentou o seguinte:

'(..) Com referência à alegação de omissão quanto ao argumento de não ocorrência da hipótese do artigo 135 do CTN, vejo que não se aplica aos autos tal argumentação, vez que a solidariedade imputada aos recorrentes baseou-se no artigo 124 do CTN e não no art. 135, não havendo que se falar em omissão.

No caso que se apresenta, embora o Colegiado tenha decidido pela manutenção da referida multa, entendo inadmissível estendê-la aos aludidos responsáveis, **visto não ser possível responsabilizá-los por multa qualificada quanto à prática de atos não individualizáveis, sob o risco de responsabilizar uma pessoa pelo dolo de outra.**

Observe-se que os anteditos responsáveis tributários estão sendo responsabilizados por multa qualificada pelo simples fato de serem acionistas e se encontrarem na composição do Conselho de Administração da instituição. Ocorre que nem todos exercem poderes de gestão, alguns com participação minoritária, sem que possa influenciar qualquer decisão de planejamento tributário. Daí uma necessidade de especificação ou prova de conduta dolosa.

Assim, a transferência da punição administrativa sem indicação de dolo especial dos sócios com a devida especificação da participação, não enseja a responsabilidade. Prática desse jaz tornaria tal responsabilidade objetiva, o que, como se sabe, não o é.

Para que seja possível a responsabilidade solidária na espécie de cada um dos responsáveis tributário apontados, necessário à Administração demonstrar, de modo específico, a autoria e culpabilidade de cada acusado, individualmente.(...)' (fl. 10.391 — destaques do **Recorrente**).

152. Eis que o v. **Acórdão n.º 1301-002.436** consignou inexistir especificação ou prova da suposta conduta dolosa realizada por cada responsável tributário, reconhecendo que as pessoas físicas estão sendo responsabilizadas, **com base no art. 124 do CTN, apenas pelo fato de serem acionistas e integrarem o Conselho Administrativo da instituição.**

153. Nada obstante, **a fundamentação invocada pela Turma de Julgamento para afastar a responsabilidade pela qualificação da multa de ofício, na verdade se presta para afastar a própria responsabilidade do Recorrente por todo o crédito tributário exigido.**

(...)

156. Ora, com todo o devido respeito, não pode o v. **Acórdão n.º 1301-002.436** verificar a procedência dos argumentos do **Recorrente** quanto à ausência de individualização, especificidade e de prova de conduta dolosa, os quais são capazes de infirmar a responsabilidade que lhe fora atribuída em sua integralidade, e, contraditoriamente, aplicar o exposto para afastar apenas a responsabilidade pela qualificação da multa de ofício (**art. 135, III, do CTN**).

157. Dessa forma, ao assim decidir, o v. Acórdão n.º 1301-002.020 (recorrido), integrado pelos vv. Acórdãos n.º 1301-002.436 e n.º 1301-002.916, **divergiu** dos vv. Acórdãos n.º **1302-001.858** (...) e n.º **1401-002.196** (...)

158. Diferentemente do que restou decidido no v. Acórdão n.º 1301-002.020 (recorrido), no v. Acórdão n.º 1302-001.858 (paradigma) concluiu-se corretamente que se reconhecendo a inaplicabilidade da multa qualificada no caso concreto, há de ser cancelada, conseqüentemente, a própria responsabilidade do sócio, uma vez que ambos os institutos jurídicos possuem os mesmos pressupostos, principalmente quando equivocadamente fundada no art. 124 do CTN.

(...)

165. Por todo o exposto, verifica-se que os vv. Acórdãos n.º 1302001.858 (doc. 06) e n.º (doc. 07) divergem da orientação firmada no v. acórdão recorrido, especialmente no tocante à interpretação dos arts. 124 e 135, III, do CTN, nos específicos casos em que a responsabilidade do sócio decorre do art. 124 do CTN e é reconhecida a inaplicabilidade da sua responsabilização pela qualificação da multa." [destaques dos próprios Recursos]

Na sequência, os Recorrentes destacam trechos dos dois paradigmas apresentados.

Do voto relator do paradigma n.º 1302-001.858:

[ementa] "RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM DECORRENTE DE SONEGAÇÃO/FRAUDE. Se a imputação de responsabilidade tributária está fundamentada, apenas, no art. 124, I do CTN e na constatação de sonegação e fraude, o afastamento da qualificação da penalidade determina o provimento do recurso voluntário dos responsáveis tributários, ainda que outras circunstâncias presentes nos autos pudessem autorizar a responsabilização dos sócios sob outro fundamento legal. (..)

Assim, sobre o único elemento da acusação que poderia justificar a imposição de multa qualificada - apresentação de DIPJ zerada - recai dúvida que impõe a interpretação mais favorável ao acusado em razão do disposto no art. 112, inciso II, do CTN.

[embora não citado pelos Recorrentes, entre esses parágrafos há outros temas tratados no voto condutor do aresto paradigma]

Como antes exposto, **firmou-se aqui o entendimento de que a multa qualificada deveria ser afastada porque havia dúvida quanto ao intuito de fraude evidenciado pela DIPJ zerada apresentada pela contribuinte e os demais aspectos aventados pela Fiscalização falta de registro contábil das operações bancárias e não localização da contribuinte em seu domicílio tributário) não se prestariam como evidências de sonegação ou fraude. Frente a tais circunstâncias, a responsabilidade tributária, porque fundamentada na prática de crime contra a ordem tributária, também deve ser afastada.**

Acrescente-se, ainda, que o art. 124, I do CTN não se prestaria como fundamento legal para a imputação de responsabilidade ainda que confirmada a acusação de sonegação e/ou fraude. Isto porque os atos da pessoa jurídica são determinados por seus administradores, e as garantias que a lei civil lhes confere quando atuam regularmente são afastadas em razão do disposto no art. 135, III do CTN, que autoriza sua responsabilização pessoal pelo crédito tributário devido em razão de infrações de lei, contrato social ou estatutos.

Assim, se fosse confirmada a infração de lei, para além da falta de recolhimento de tributo, a responsabilidade do sócio, se administrador, seria possível com fundamento no art. 135, III do CTN, dispositivo legal que também poderia ser invocado para imputar aos sócios a responsabilidade tributária em razão da extinção irregular da pessoa jurídica, aqui também apontada pela autoridade lançadora." (...) [destaques dos Recorrentes]

Da ementa do paradigma nº 1401-002.196:

"MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE TIPO E FUNDAMENTOS DE FATO. IMPROCEDÊNCIA. Mantém-se a decisão da Delegacia de Julgamento que exonerou a imposição de multa de ofício qualificada ante a inexistência de tipificação da conduta ou de fundamentos a caracterizar a conduta ilícita para fins de penalização qualificada. (..) "

Os Recorrentes reproduzem em seguida o trecho abaixo, como se fora parte da decisão consubstanciada no acórdão nº 1401-002.196, o que, com a devida vênia, não corresponde à realidade. Na verdade, o trecho corresponde ao ponto em que o paradigma transcreve a decisão de mérito que o antecedeu:

Veja-se, então, o verdadeiro teor do paradigma nº 1401-002.196, no que tange à matéria suscitada. Na parte dispositiva da respectiva Ementa, lê-se:

"(...) Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício relativamente à multa de ofício qualificada e à responsabilização solidária dos sócios. (...)"

No relatório do paradigma nº 1401-002.196, lê-se:

"(...) a Delegacia de Julgamento recorreu de ofício da parte em que foi julgada procedente a autuação no que se refere a:

1 - Exoneração da multa qualificada;

2 - Exoneração da responsabilização solidária; (...)"

No voto do paradigma nº 1401-002.196, lê-se:

"Esta turma do CARF já tem entendimento consolidado de que para a manutenção da responsabilização solidária faz-se necessário a caracterização do ato praticado pelo responsável a fim de possibilitar o enquadramento. No presente caso o simples fato de os responsáveis imputados serem os sócios da empresa, não implica, via de regra a imediata solidarização destes.

E de se notar que os atos de redução de capital e devolução da participação aos sócios apontados como ilegais, foram revestidos de legalidade incontestes conforme análise deste relator. Tais atos foram realizados respeitando as normas vigentes e não se constatou a existência de simulação ou atos fraudulentos por parte dos sócios que pudessem se enquadrar na tipificação do art. 124, do CTN de modo hábil a caracterizar o interesse comum.

O simples fato de ser sócio da empresa não conduz à solidarização na responsabilidade de pagamento de tributos lançados sem a caracterização de simulação, fraude, etc. Por estes fatos e fundamentos, inexistindo a comprovação de atos ilegais praticados pelos sócios e, mais ainda, existindo até mesmo pagamentos realizados pelos sócios pessoas físicas em montante considerável, espancam-se todas as dúvidas quanto à possibilidade de imputação solidária destes na forma do CTN.

Pelo exposto, verificando-se que, no caso, não entendo estarem constantes os elementos caracterizadores da responsabilização, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício também neste item."

Ressalte-se que a divergência suscitada é quanto à manutenção da responsabilidade solidária, uma vez já afastada a multa agravada. Em outras palavras, o afastamento da multa qualificada é premissa inicial (fato dado).

Ressalte-se, ainda, que só pode haver divergência jurisprudencial quando as decisões comparadas analisam situações semelhantes, minimamente análogas, o que significa dizer que, nos casos comparados, a responsabilidade tributária deve ter características semelhantes. Na presente comparação, a responsabilidade analisada no caso paradigma há de ter características (fundamentos) semelhantes à analisada no presente processo. E tais características (fundamentos) hão de ser extraídas não dos relatórios fiscais, mas sim dos acórdãos cotejados, visto que importa o entendimento dos órgãos julgadores acerca da responsabilidade em cada caso, e se a divergência entre eles é de ordem jurisprudencial (interpretação da lei) ou não.

Confrontados os paradigmas com o acórdão recorrido, confirmamos que as decisões descrevem situações análogas - afastamento da multa agravada, responsabilidade tributária atribuída a sócios com base no art. 124, I do CTN, não individualização de atos ilícitos atribuídos aos

sócios. A divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas é de ordem jurisprudencial, na interpretação dos dispositivos que regem a responsabilidade tributária solidária atribuída a sócios da contribuinte pessoa jurídica.

Concluimos que os paradigmas n.º 1302-001.858 e n.º 1401-002.196 comprovam a divergência alegada.

Pois bem, em que pesem algumas circunstâncias assemelhadas entre o acórdão e os paradigmas colacionados pelas Recorrentes, diferentemente dos paradigmas, a multa qualificada não foi reduzida a 75%, mas sim a responsabilidade de alguns sócios limitada ao percentual de 75%, conforme seguinte passagem do voto condutor do julgado:

De toda a leitura dos elementos dos autos, entendo comprovada a ocorrência de sonegação e de conluio, definidas nos arts. 71 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964. Observe-se que, no caso, não se está diante de planejamento tributário lícito, apenas inoponível ao Fisco por abuso de direito ou fraude à lei. Está-se diante de um planejamento tributário ilícito, as evidências colhidas pela fiscalização minudentemente relatadas dão conta que esse procedimento, dos acionistas do Banco Intermedium S/A, não se trata de mero equívoco, mas de ato doloso com objetivos de geração de benefícios indevidos.

Desse modo, mantenho a qualificação da multa.

[...]

Encontro no TVF, no tópico referente à qualificação da multa, indicação de condutas específicas das quatro pessoas físicas aqui individualizadas, indicando suas participações, em conluio, para a prática de infrações tributárias, não sendo possível, portanto, suas exclusões da responsabilidade pelo pagamento da multa qualificada, devendo-se, por isso, ser restabelecida a responsabilidade de tais pessoas em relação à integralidade do crédito tributário.

No que pertine aos demais coobrigados, vê-se que são apenas acionistas e componentes do Conselho de Administração, com participação minoritária, sem que possam influenciar qualquer decisão de planejamento tributário, além de inexistir especificação ou prova de conduta dolosa por parte dessas pessoas, o que se mantém, pelas razões do Acórdão recorrido, o afastamento da responsabilidade da multa qualificada aplicada, embora se preserve nessas pessoas a responsabilidade pela multa de 75%. [destaques ora acrescidos]

Dos paradigmas, além das ementas já reproduzidas, pode-se aclarar a presente análise a partir das seguintes passagens, extraídas dos votos condutores dos referidos julgados:

Acórdão 1302-001.858

Voto

[...]

Por fim, a constatação de que a pessoa jurídica não mais atua em seu domicílio fiscal e foi substituída por outra empresa constituída por pessoa ligada evidencia a intenção de frustrar eventual execução fiscal. Contudo, **uma vez afastadas as demais acusações em favor da ocorrência de sonegação ou fraude, tal conduta, porque posterior à ocorrência do fato gerador, não pode se prestar, isoladamente, a justificar a qualificação da penalidade.** (destaques acrescidos)

Assim, sobre o único elemento da acusação que poderia justificar a imposição de multa qualifica apresentação de DIPJ zerada recai dúvida que impõe a interpretação mais favorável ao acusado em razão do disposto no art. 112, inciso II, do CTN.

Diante do exposto, regular se mostra a constituição, de ofício, dos débitos de IRPJ e CSLL, mas **não subsiste a qualificação da penalidade**, razão pela qual deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para manter as exigências com acréscimo da multa de ofício reduzida ao percentual de 75%, cumprindo à autoridade local adotar as providências necessárias para evitar a cobrança, em duplicidade, de parte dos débitos de IRPJ e CSLL incluídos em parcelamento apenas com multa moratória. [destaques ora acrescidos]

[...]

Paradigma 1401-002.196

Voto

[...]

Assim que vejo, não estamos diante de uma fraude a lei, então, seja por não haver nas peças fiscais a devida motivação e tipificação da qualificação da multa de ofício, seja por não ser cabível a sua aplicação em face da situação vista nos autos não se configurar entre as hipóteses dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei n. 4.502/64, deve ser afastada a qualificação da multa lançada, devendo a mesma ser cobrada em seu patamar típico, normal, de 75%.”

Partindo destas convicções é que **comungo com o entendimento apresentado pela Delegacia de Julgamento de que deve ser excluída a qualificação da multa de ofício** para negar provimento ao recurso de ofício neste ponto. [destaques ora acrescidos]

Além dessa dessemelhança relevante, no primeiro paradigma (Acórdão nº 1302-001.858), logo após a passagem do voto condutor transcrito pelas Recorrentes, assim consta:

Contudo, ***como não houve prova de indevida destinação dos recursos da sociedade aos responsáveis***, e a acusação de extinção irregular da pessoa jurídica não foi invocada para a imputação de responsabilidade, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO aos recursos voluntário de [...] para afastar a responsabilidade tributária na forma que lhes foi aqui imputada.

Já no acórdão recorrido, por sua vez, a comprovação da destinação dos recursos aos sócios é ínsita às operações glosadas, uma vez que nem mesmo as Recorrentes contestam que o Contribuinte autuado efetuou o pagamento dos supostos serviços prestados pelas empresas em nome de seus sócios ora Recorrentes. Não é por demais relembrar, inclusive, que não só o principal lançado foi mantido, assim como a multa qualificada para o Contribuinte e alguns de seus sócios (com poderes administrativos), e, multa de 75% para os ora Recorrentes em relação a essa matéria.

Ainda no campo da ausência de similitude fática entre recorrido e paradigmas, é essencial destacar que, enquanto nos paradigmas as infrações referiam-se: (i) no Acórdão nº 1302-001.858 a omissão de receitas com entrega de DIPJ zerada; (ii) no Acórdão nº 1401-002.196, ganho de capital (redução de capital com devolução de bem a valor contábil, seguido de venda pelos sócios pessoas físicas), em que o colegiado concluiu tratar-se de mero “*erro de interpretação da legislação*” (p. 26 do acórdão); *no acórdão recorrido, tratava-se da dedução de despesas inexistentes, pagas a empresas sem substância e em nome dos próprios sócios*. À toda evidência, tais circunstâncias, para fins de imposição de responsabilidade tributária aos sócios, não podem ser equiparadas.

Pelo exposto, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Recurso Especial em relação à matéria nº 3 - manutenção da responsabilidade do Recorrente quando afastada a multa qualificada.

A matéria 4 - Concessão de prazo para manifestação da parte previamente a qualquer decisão administrativa com efeitos infringentes – teve seu conhecimento atacado pela PGFN em suas Contrarrazões. Alega a Procuradoria que não haveria divergência jurisprudencial porque as decisões cotejadas não interpretam o mesmo dispositivo legal, bem como porque os paradigmas indicados não expressariam o entendimento de que as partes deveriam se manifestar antes de decisão administrativa com efeitos infringentes.

O Despacho em Agravo (fls.14.287 a 14.316) admitiu o seguimento recursal em relação ao Acórdão Paradigma nº 1401-001.263, fundamentando-se assim para decidir:

[...]

Veja-se que no caso presente o conhecimento por parte da embargada da oposição de embargos pela Fazenda não é apontado no julgado como fundamento para a decisão pela desnecessidade de prévia intimação. O fundamento apontado é de que “**inexiste norma regimental que determine necessidade de prévia intimação**”.

Tampouco no caso do paradigma o fato de os embargos terem sido opostos pela Presidente da Turma não é apontado como fundamento para a decisão pela necessidade de intimação prévia. O fundamento apontado é de que a concessão de efeitos infringentes sem a intimação da Fazenda **violou o seu direito ao contraditório e à ampla defesa**. [destaques ora acrescidos]

[...]

A transcrição acima evidencia, sem margem para dúvidas, que os acórdãos paragonados foram proferidos com fundamentos absolutamente distintos. O recorrido considerou a inexistência de previsão regimental que determinasse a intimação prévia das partes em casos de julgamentos de embargos declaratórios. O paradigma, por outra via, sem qualquer menção à existência de previsão regimental, considerou que o direito ao contraditório e à ampla defesa obrigaria a prévia intimação das partes em caso de julgamento de embargos declaratórios que pudessem vir a ter efeitos infringentes.

Pode-se argumentar que a decisão paradigma manifesta implicitamente o entendimento de que, inobstante a falta de previsão regimental, deve-se intimar as partes previamente à decisão a ser proferida em sede de embargos declaratórios em homenagem ao contraditório e ampla defesa, donde se poderia, em tese, vislumbrar dissídio interpretativo entre os Colegiados.

Ocorre, contudo, que as situações fáticas dos julgados cotejados não são semelhantes quando se analisa o contexto em que proferidas, em especial no que diz respeito às especificidades de cada uma das sessões em que foram julgados. No paradigma, restou comprovado que a parte interessada não se fez presente à sessão de julgamento em que fora proferida a decisão com efeitos infringentes. No recorrido, diversamente, as partes estavam presentes na ocasião, tanto que se manifestaram oralmente, inclusive para pedir a prévia intimação de todos os devedores solidários arrolados. São situações fáticas que não guardam a necessária similitude para fins de demonstrar dissídio interpretativo entre Colegiados, resultando a diferença entre as decisões da especificidade de cada processo, não de divergências na interpretação da norma jurídica.

Assim, seja por não restar demonstrado o dispositivo da legislação tributária que teria sido interpretado divergentemente, requisito expresso do art. 67, § 1º, do Anexo II do RICARF, seja por falta de similitude fática entre os julgados cotejados, não se vislumbra no caso desta matéria dissídio jurisprudencial que mereça ser analisado por este Colegiado.

Por estas razões, voto pelo NÃO CONHECIMENTO da matéria nº 4 - Concessão de prazo para manifestação da parte previamente a qualquer decisão administrativa com efeitos infringentes.

2 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER dos Recursos Especiais apresentados.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

As exigências de IRPJ e CSLL formalizadas nestes autos decorrem de *glosa de despesas relativas à prestação de serviços de diversas prestadoras nos anos-calendário 2008 e 2009*, não só por falta de comprovação das operações, mas também pela constatação de *inexistência de fato dessas prestadoras*, para além de sua vinculação e dependência da autuada, ensejando *manipulação artificial de resultados*. Houve imputação de multa qualificada e foram recompostos os balancetes de suspensão/redução para apuração de estimativas não recolhidas e consequente lançamento de multas isoladas. Imputou-se responsabilidade tributária a acionistas e diretores como *mentores e beneficiários diretos do esquema*.

A autoridade julgadora de 1ª instância reduziu as exigências em razão da exclusão de glosa de despesa relativa a prestadora de serviços que apresentava situação *inteiramente diferente e peculiar* das demais. A exoneração não se submeteu a reexame necessário.

O Colegiado *a quo* manteve integralmente a exigência subsistente e a imputação de responsabilidade aos acionistas e diretores. Embargos da Contribuinte e dos responsáveis tributários foram admitidos. Os embargos da Contribuinte foram acolhidos parcialmente quanto à dedução dos *tributos recolhidos pro parte das empresas consideradas inexistentes*, mas sem efeitos infringentes, e os embargos dos responsáveis tributários foram acolhidos parcialmente com efeitos infringentes, afastando a qualificação da penalidade que lhes foi imposta.

Embargos da PGFN admitidos foram acolhidos com efeitos infringentes para restabelecer a responsabilidade de Rubens Menin Teixeira de Souza, Dauro de Carvalho e Silva, Aquiles Leonardo Diniz e José Felipe Diniz pela multa qualificada. Consignou-se no Acórdão nº 1301-002.916, ainda, que *em sede de sustentação oral, o patrono requereu a intimação prévia ao julgamento dos interessados a respeito da oposição dos embargos da PGFN. Analisando a questão de ordem suscitada, o colegiado, por unanimidade de votos, rejeitou o pedido*.

Cientificada, a PGFN não interpôs recurso especial, tornando-se definitiva a exoneração da responsabilidade pela multa qualificada em relação aos demais responsáveis tributários (Marcos Alberto Cabaleiro Fernandez, Lucas Cabaleiro Fernandez, Sebastião Luiz da Silva, Maria Virgínia Gomes Moreira, João Vitor Nazareth Menin Teixeira de Souza, Marco Túlio Guimarães e Antônio Sebastião de Faria).

Novos embargos foram opostos pela Contribuinte, apontando omissão no julgamento dos primeiros embargos e nulidade do julgamento dos segundos embargos por falta de intimação prévia dos interessados. Os responsáveis tributários também opuseram embargos alegando estes e outros vícios quanto à responsabilização pelo crédito tributário e pela multa qualificada. Tais embargos foram rejeitados.

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento quanto à (1) *exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário* (paradigma nº 9101-00.520). Os recursos especiais dos responsáveis tributários tiveram seguimento quanto às matérias (2) *erro de capitulação legal e imputação de responsabilidade ao recorrente pelos débitos tributários do Banco Inter* (paradigma nº 1201-000.217) e (3) *manutenção da responsabilidade do Recorrente quando afastada a multa qualificada* (paradigmas nº 1302-001.858 e 1401-002.196). Em sede de agravo também foi dado seguimento ao recurso especial dos responsáveis tributários na matéria *concessão de prazo para manifestação da parte previamente a qualquer decisão administrativa com efeitos infringentes* (paradigma nº 1401-001.263).

Em contrarrazões, a PGFN contesta apenas o mérito das matérias que tiveram seguimento.

O I. Relator validamente nega conhecimento ao recurso especial da Contribuinte relativamente à matéria (1) *exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário*. Como bem demonstrado, os acórdãos comparados operaram em cenários legislativos distintos e, para demonstrar a divergência, a Contribuinte centrou sua argumentação na ementa do paradigma nº 9101-00.520 e no seguinte excerto de seu voto condutor:

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, tendo em vista que, com a apuração do tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário (31.12), desaparece a base imponível daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Portanto, com o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base imponível, ou seja, a base que irá suportar a contribuição efetivamente devida ao final do ano-calendário que foram objetos do lançamento, portanto, quando já apurada base de cálculo negativa da contribuição efetivamente devida nos períodos em questão.

Ocorre que o parágrafo anterior aos acima transcritos circunscreve esta conclusão ao que expresse na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Veja-se:

Com a devida vênia ao entendimento esposado pelo Nobre Relator no voto vencido e aos demais Conselheiros que o acompanham, entendo que exigência relativa a Multa Isolada pelo não recolhimento das estimativas da CSLL não tem como prosperar, eis que após o encerramento do ano-calendário, o que se tem é a contribuição efetivamente devida, única base imponível que poderá sofrer a sanção, caso a mesma não seja pago no seu vencimento, desaparecendo, por conseguinte, a base imponível da penalidade **pelo simples fato de que os dispositivos legais previstos nos incisos I e IV, § 1º., art. 44 da Lei 9.430/96, em sua versão original**, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações da Contribuição Social que poderá ser devida ao final do ano-calendário.

Para além disso, o paradigma em questão traz outro argumento para decisão desta 1ª Turma, em antiga composição, que refere especificamente o contexto legislativo anterior às alterações da Medida Provisória nº 351/2007:

Não fosse os argumentos acima que por si só já seriam suficientes para afastar a presente exigência, coloco mais um, qual seja, **a falta de base legal para a sua aplicação, eis que o dispositivo legal que lhe dava supedâneo — inciso IV, §1º. do art. 44 da Lei n. 9.430/96, restou revogado pelo art. 14 da Lei nº. 11.488/2007**, apagando, portanto, os efeitos do ato que antes era considerado ilícito, em respeito ao princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades tributárias, ex vi do disposto no art. 106, do CTN.

No mais, como bem observado pelo I. Relator, referido paradigma traz indicação de que válida seria a exigência aqui formulada, ao consignar que *da análise do dispositivo acima transcrito, vê-se que o inciso IV, §1º., foi de fato revogado, sendo introduzida a partir da lei acima citada uma nova hipótese de penalidade no inciso II, do art. 44, da Lei n. 9.430/96 que antes inexistia, qual seja, a Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento), na ocorrência das hipóteses dos itens "a" e "b" do referido inciso*. Sendo esta última a fundamentação legal da exigência questionada pela Contribuinte, evidente está que o paradigma admitido para seguimento do recurso especial não evidencia dissídio jurisprudencial.

Concorda-se, portanto, com o I. Relator, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente à matéria 1.

Na matéria (2) *erro de capitulação legal e imputação de responsabilidade ao recorrente pelos débitos tributários do Banco Inter*, tem-se que o acórdão recorrido, com reforço no julgamento dos embargos opostos neste ponto, firma que as pessoas físicas acionistas e diretores da Contribuinte seriam solidariamente responsáveis em face do interesse comum evidenciado com o benefício por eles auferido com a economia resultante do não pagamento dos tributos aqui exigidos, *em razão de sonegação, fraude ou conluio*. Haveria *interesse comum (econômico e jurídico) de cada um na situação que constituiu o fato gerador do tributo apurado, dada a inequívoca participação conjunta dos indivíduos e da empresa atuada na realização do fato gerador*.

Em recurso especial, os responsáveis tributários arguíram que a *prática de atos de fraude e conluio* ensinaria apenas a aplicação do art. 135, III do CTN. Destacaram do paradigma a afirmação de que a responsabilidade solidária de sócio *só pode ser imposta quando presentes os requisitos do art. 135 do CTN*, sendo inaplicável aos sócios a *situação de coobrigação por interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, descrita no art. 124 do mesmo código*.

Como bem observado no exame de admissibilidade, o voto condutor do paradigma, de fato, conclui pela impossibilidade de responsabilização de sócios com fundamento no art. 124 do CTN, vez que, segundo doutrina, *devem as partes cuja solidariedade se quer reconhecer estarem posicionadas do mesmo lado da relação jurídica de direito privado, hipótese inaplicável à situação dos sócios em relação às dívidas tributárias da sociedade*. Destaca que a acusação fiscal ali sob análise não fundamentou a responsabilidade em *eventual prática de ato ilegal ou com excesso de poder, situações capituladas no art. 135, do CTN*.

O caso em tela apresenta todos os pontos referidos pelo paradigma. Mas não é só. A acusação fiscal, expressamente mantida na apreciação do recurso voluntário, teve em conta o conluio afirmado entre os acionistas e a Contribuinte. Veja-se:

Para melhor elucidação, cabe aqui, transcrever os seguintes trechos do Relatório de Auditoria Fiscal que estabelece o elo de comunhão entre os responsáveis solidários e o Banco Intermedium S/A (fiscalizado), vejamos:

"Ficou demonstrado que essas prestadoras não tinham independência em relação ao fiscalizado, pelo contrário, **estiveram sempre sob o controle do BANCO INTERMEDIUM através de seus acionistas**, constituindo, na verdade, um grupo econômico de fato, possuindo clara relação de interdependência, cuja atuação **tinha por objetivo carrear vantagens indevidas aos controladores**.

(...)

Assim, ficou demonstrado, através dos fatos narrados acima, que **os envolvidos se reuniram em conluio para, de forma fraudulenta, constituírem pessoas jurídicas, visando depois se beneficiarem indevidamente de suas operações**.

As pessoas jurídicas constituem meros instrumentos para a prática das infrações, pois sempre manifestam a vontade do agente humano nos atos que praticam.

O BANCO INTERMEDIUM SA possui **acionistas e diretores, que foram os mentores e beneficiários diretos do esquema desvendado pela fiscalização**.

(...)"

Entendo, pois, que a **lucratividade obtida diretamente pelas pessoas físicas acionistas e diretores** do BANCO INTERMEDIUM S/A, pela economia do não pagamentos dos tributos e contribuições, logo, mediante a fraude à lei tributária, é justamente o elo de comunhão legal que estabelece a possibilidade de cobrança tributária das mesmas. Há o interesse comum entre elas (pessoas físicas) e o BANCO na situação que constituiu o fato gerador dos tributos e contribuições lançados. (*destacou-se*)

Vale notar que referida inexistência de dependência entre a Contribuinte e as prestadoras de serviço foi demonstrada, dentre outros aspectos, pela participação dos responsáveis tributários no quadro social daquelas prestadoras. Assim destacou a autoridade fiscal depois de referir a participação de todos no quadro social expresso na 28ª alteração contratual da prestadora Diniza Promotora de Fomento Comercial Ltda:

Importante ressaltar que, mais uma vez, os acionistas do BANCO INTERMEDIU, sobretudo os principais, aparecem com a maioria do capital dessa prestadora de serviços. Entre os demais, [...] vão aparecer como principais quotistas das seguintes empresas, que também estão sendo investigadas: PROMOCRED PROMOTORA DE NEGÓCIOS FINANCEIROS LTDA e PROMOSUL PROMOTORA DE NEGÓCIOS FINANCEIROS LTDA.

[...], ainda, aparecem como funcionários da própria DINIZA, antes de se tornarem sócios, sendo que o primeiro atualmente é funcionário do próprio BANCO INTERMÉDIUM. [...]

Em ponto anterior, a autoridade fiscal também refere as *elevadas quantias a título de distribuição de lucros nesses dois anos* recebidas por todos os responsáveis tributários em razão de resultados de BH MINAS PROMOTORA DE NEGÓCIOS FINANCEIROS LTDA. E, ao final, ainda adiciona que:

Podemos ver nas cópias das atas de reunião dos acionistas, do conselho de administração, da diretoria e nas alterações dos atos constitutivos, que juntamos fls. 602-1073, que sempre houve unanimidade nas decisões lavradas naqueles instrumentos que estão assinados por todos. Ou seja, não há qualquer voto divergente, seja na reunião da diretoria ou do conselho de administração, demonstrando que continuamente houve assentimento de todos os acionistas na condução dos negócios do fiscalizado. Destacamos que todos os acionistas do BANCO fazem parte da administração, seja como diretores ou participantes do conselho de administração.

O interesse comum na situação que constitui o fato gerador, assim, foi afirmada e validada a partir da conduta da pessoa jurídica, por meio de seus acionistas e diretores, de escriturar despesas inexistentes e se beneficiarem do lucro daí resultante com redução do IRPJ e da CSLL devidos. Note-se, de plano, que há contemporaneidade entre o conluio apontado e a ocorrência dos fatos geradores autuados.

O paradigma nº 1201-000.217, por sua vez, analisou a exigência de tributos apurados mediante arbitramento de lucros a partir de receitas informadas ao Fisco Estadual, em face de pessoa jurídica em cujo quadro social foram incluídas pessoas inexistentes, este o motivo para qualificação da penalidade e imputação de responsabilidade tributária aos sócios retirantes e aos procuradores da sociedade. O outro Colegiado do CARF, por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário de um dos sócios retirantes da sociedade – único recurso conhecido administrativamente – sob o fundamento fático de que *a retirada fictícia dos sócios e sua substituição por interposta pessoa, ao contrário do alegado, não se consubstancia em "artifício utilizado pela empresa, visando não recolher aos cofres públicos qualquer tributo ou contribuição e, de alguma forma, eximir-se das responsabilidades fiscais". Quando muito poderia implicar em artifício dos sócios retirantes para eximirem-se de eventual responsabilidade solidária pelos débitos da sociedade à mera substituição de sócio (fraudulenta ou não) não tem, como deveria ser intuitivo, nenhuma relação com a falta de pagamento dos tributos devidos pela sociedade.*

É sob este cenário que o outro Colegiado do CARF passa a analisar a imputação de responsabilidade com fundamento exclusivo no art. 124 do CTN, e adota as seguintes expressões do voto condutor do paradigma:

Apesar de tudo isso, está bastante claro que a fiscalização declarou a solidariedade do sócio-recorrente, no fato de ele ter interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

Não o fez, como se vê, fundada na eventual prática de ato ilegal ou com excesso de poder, situações capituladas no art. 135, do CTN, que sequer foi mencionado no termo de responsabilidade solidária. Também é de notar-se inexistir qualquer referência à extinção irregular da sociedade devedora.

A solidariedade tributária tratada no art. 124 do CTN é factual, ou seja, decorre da existência de um interesse jurídico, do responsabilizado, na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

[...]

Como vimos, essa é a direção da doutrina de Marcos Vinicius Neder, para quem é inaplicável a solidariedade prevista no inc. 1, do art. 124 do CTN à situação dos sócios em relação às dívidas tributárias da sociedade. Adverte o autor, entretanto, que tal não significa dar carta branca para que o sócio possa agir como bem entender, sem risco de ser chamado para responder, perante o fisco, por seus atos.

É que ele pode ser responsabilizado quando se verificarem as situações previstas nos arts. 135 e 137 do CTN, quais sejam, a prática de atos com excesso de poderes ou em infração de lei, contrato social ou estatutos.

Esta é, para a doutrina e a jurisprudência, a única regra de responsabilidade solidária tributária de sócios em relação aos débitos tributários da sociedade, fixada que foi por lei complementar conforme exige o art. 146, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal.

[...]

Ocorre que a fiscalização não se desenvolveu nesse sentido e não fixou a responsabilidade com espeque nas regras dos arts. 135 e 137 do CTN, preferindo

estabelecê-la no suposto interesse que o sócio teria no lucro da sociedade, o que, como vimos não sustenta a solidariedade.

Também não se vê em momento algum referência à dissolução irregular da sociedade, de maneira que esse fundamento também não foi invocado pela fiscalização.

É certo que referido paradigma menciona que o disposto nos arts. 135 e 137 do CTN configurariam *a única regra de responsabilidade solidária tributária de sócios em relação aos débitos tributários da sociedade, fixada que foi por lei complementar conforme exige o art. 146, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal*. Contudo, o outro Colegiado do CARF assim decidiu em face de responsabilização que teve em conta infração cometida mediante interposição de pessoas no quadro social depois da ocorrência dos fatos geradores autuados, e exigência cuja qualificação da penalidade também decorreu desta conduta posterior.

Já o presente caso está pautado na afirmação de interesse comum na situação que constitui o fato gerador mediante constatação de conluio entre os acionistas e dirigentes da pessoa jurídica, que assim teriam agido por ocasião da ocorrência dos fatos geradores, inserindo elementos redutores do lucro tributável, beneficiando-se com o menor recolhimento de tributos e consequente aumento dos resultados a pessoa jurídica.

Não é possível afirmar, a partir do paradigma, que os arts. 135 e 137 do CTN seriam *a única regra de responsabilidade solidária tributária de sócios em relação aos débitos tributários da sociedade*, na hipótese destes débitos corresponderem a tributos suprimidos por ação dos acionistas e diretores que buscaram *vantagens indevidas* com o aumento do lucro do qual se beneficiariam, mediante redução das bases tributáveis. O que se pode concluir do paradigma é, apenas, que tributos devidos em **operações correntes** da pessoa jurídica somente passam à responsabilização dos sócios se evidenciadas hipóteses do art. 135 e 137 do CTN, não se prestando o art. 124, I do CTN a validar responsabilização de sócios, mormente por infração de interposição de pessoas no quadro social **depois da ocorrência dos fatos geradores**.

Entre os casos comparados, portanto, há substancial dessemelhança em aspectos fáticos determinantes para as decisões dos diferentes Colegiado do CARF. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in *Direito Penal*, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico

da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial dos responsáveis tributários relativamente à matéria 2.

Com referência à matéria (3) *manutenção da responsabilidade do Recorrente quando afastada a multa qualificada* (paradigmas nº 1302-001.858 e 1401-002.196), o I. Relator bem expôs o contexto diferenciado dos paradigmas, nos quais se discutiu a responsabilização atribuída aos sócios em razão de tributos não recolhidos com acusação de fraude afastada pelos outros Colegiados do CARF. No presente caso, a qualificação da penalidade foi mantida, e a acusação fiscal referiu o benefício dos responsáveis para caracterização do interesse comum na situação que constituiu os fatos geradores autuados, benefício este que validou a responsabilização do art. 124, I do CTN, apenas com exclusão da qualificação da penalidade, vez que não confirmado o poder decisório dos responsáveis assim favorecidos.

O presente voto, portanto, é no mesmo sentido do I. Relator, NEGANDO CONHECIMENTO ao recurso especial dos responsáveis tributários relativamente à matéria 3.

Por fim, quanto à matéria (4) *concessão de prazo para manifestação da parte previamente a qualquer decisão administrativa com efeitos infringentes* (paradigma nº 1401-001.263), tem razão o I. Relator quando refere a dessemelhança entre os casos comparados, vez que no recorrido, diversamente do verificado no paradigma, a parte interessada estava presente à sessão de julgamento. No paradigma, de fato, a arguição de cerceamento de defesa foi apresentada, apenas, em sede de embargos e, assim acolhida.

Relevante acrescentar que o paradigma nº 1401-001.263 já foi admitido por este Colegiado para caracterização de dissídio jurisprudencial solucionado no Acórdão nº 9101-003.484, mas isto em face do recorrido nº 1402-001.770, que acolheu embargos da autoridade encarregada da execução do acórdão com efeitos infringentes sem prévia intimação do sujeito passivo, e também sem qualquer menção ao fato de que a parte interessada na intimação estivesse presente à sessão de julgamento. O seguimento do recurso especial do sujeito passivo, naquele caso, foi proposto em sede de agravo por esta Conselheira, à época na assessoria da Presidência do CARF, nos seguintes termos:

Em face do Acórdão nº 1402-001.212, que negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial ao qual foi negado seguimento conforme fls. 4509/4520. A autoridade encarregada da execução do acórdão opôs embargos acolhidos com efeitos infringentes no Acórdão nº 1402-001.770, para dar provimento parcial ao recurso voluntário. Seguiram-se embargos da autuada parcialmente admitidos no despacho de fls. 4769/4780, e acolhidos sem efeitos infringentes no Acórdão nº 1402-002.188. Cientificada do julgamento de ambos embargos, a Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou recurso especial. Já ao recurso especial interposto pela autuada foi dado parcial seguimento, conforme despacho de fls. 5036/5057.

[...]

O Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente aos temas denominados "Da inexistência de intimação do Banco Potencial S.A. para resposta aos embargos de declaração com caráter infringente opostos pela Ilma. Delegada da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte", "Da impossibilidade de rediscussão do mérito em sede de embargos de declaração - necessidade de demonstração de omissão, obscuridade ou contradição", "Da impossibilidade de glosa da totalidade dos valores declarados pelo Potencial" e "Da

inexistência de comprovação do cometimento de qualquer ilícito capaz de ensejar a qualificação da multa".

A agravante afirma o *preenchimento dos pressupostos processuais necessários à admissão do recurso especial* e defende a *reforma da decisão proferida em sede de exame de admissibilidade* a partir dos argumentos a seguir analisados.

Da inexistência de intimação do Banco Potencial S.A. para resposta aos embargos de declaração com caráter infringente opostos pela Ilma. Delegada da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte

A agravante aduz que *para caracterizar a divergência na aplicação da legislação tributária entre decisões proferidas pelas câmaras, turmas de câmaras, turma especial ou Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve-se proceder a um "teste", tal como realizado pelo Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD em diversos precedentes deste Conselho, segundo o qual se verifica se "a adoção da tese do acórdão paradigma aos fatos do acórdão recorrido seria capaz de reverter seu resultado"*. E, sob esta ótica, afirma que a resposta ao teste seria afirmativa no presente caso.

Questionando o despacho agravado na parte em que estipula que a *divergência suscitada não se dá entre acórdãos mas sim entre o acórdão paradigma e o Despacho de Admissibilidade de Embargos*, assevera que o RICARF firma a possibilidade de caracterização da divergência entre decisões, *dentre as quais aquelas proferidas no exame de admissibilidade dos recursos interpostos*, mormente porque a *legislação tributária não pode ser interpretada restritivamente a fim de prejudicar o contribuinte*.

Neste sentido, relata ter apontado em embargos *omissão no Acórdão nº 1402-001.770, por não ter se manifestado quanto à necessidade de conferir ao NEON a possibilidade de oferecer resposta aos embargos de declaração opostos pela Ilma. Delegada da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte (MG), de nítido caráter infringente*, mas, no exame de admissibilidade dos embargos, firmou-se o entendimento de que não houve omissão porque o RICARF não aventa a necessidade de tal intimação. De outro lado, o paradigma nº 1401-001.263 declarou a *nulidade absoluta de Acórdão proferido em sede de embargos de declaração, haja vista que foram conferidos efeitos infringentes ao julgado, sem que a parte interessada – Fazenda Nacional – tivesse sido intimada para acompanhar o feito*. Conclui, assim, que:

É evidente, portanto, que **se está a lidar com matéria fática idêntica à tratada no caso concreto**, sendo que, diante da oposição de embargos declaratórios com efeitos modificativos, entenderam as duas Turmas pela adoção de critérios distintos. Enquanto o acórdão paradigma entendeu por intimar a Fazenda Nacional e a contribuinte acerca da oposição de aclaratórios pelo Presidente da Turma julgadora, no presente processo, ainda que em sede de juízo de admissibilidade dos embargos, considerou-se desnecessária a intimação do NEON para apresentação de resposta ao recurso da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte (MG).

Tem razão a autoridade recorrida quando firma o entendimento de que a divergência a ser solucionada pela CSRF *somente pode se estabelecer entre acórdãos, recorrido e paradigma(s)*. Contudo, a ausência de intimação da agravante é circunstância que se extrai do acórdão recorrido, na medida em que sua necessidade ou sua efetivação não são ali descritas. É certo que esta ausência poderia ter mais de um significado, contudo a interessada adotou as medidas postas à sua disposição pela legislação tributária para afastar a dúvida: os embargos de declaração.

Neste ponto é relevante ter em conta que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal - os quais, à semelhança das Turmas da CSRF, também exercem a competência de revisar decisões com base no que nelas consta - consolidou-se no sentido de que a admissibilidade do recurso está condicionada à prévia oposição de embargos, caso a decisão a ser impugnada não tenha expressamente tratado da matéria:

Súmula STF nº 356: O ponto omissivo da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento.

Súmula STJ nº 98: Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não tem caráter protelatório.

E, ampliando a importância dos embargos e criando a figura do prequestionamento ficto, o Novo Código de Processo Civil estipulou que *consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade* (art. 1025), sobrepondo-se à Súmula STJ nº 211 (*Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo*), que operava em prejuízo ao recorrente, apesar da adoção das medidas à sua disposição.

Assim, em observância à necessária aplicação subsidiária do art. 1025 do Novo Código de Processo Civil, na caracterização da divergência deve-se ter em conta as razões para rejeição dos embargos opostos pelo sujeito para que o *tribunal superior* avalie se houve *erro, omissão, contradição ou obscuridade* e, sob esta ótica, confirma-se o dissídio jurisprudencial apontado pela recorrente, devendo ser dado seguimento a seu recurso especial.

O Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente aos temas denominados "Da inexistência de intimação do Banco Potencial S.A. para resposta aos embargos de declaração com caráter infringente opostos pela Ilma. Delegada da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte", "Da impossibilidade de rediscussão do mérito em sede de embargos de declaração - necessidade de demonstração de omissão, obscuridade ou contradição", "Da impossibilidade de glosa da totalidade dos valores declarados pelo Potencial" e "Da inexistência de comprovação do cometimento de qualquer ilícito capaz de ensejar a qualificação da multa".

A agravante afirma o preenchimento dos pressupostos processuais necessários à admissão do recurso especial e defende a reforma da decisão proferida em sede de exame de admissibilidade a partir dos argumentos a seguir analisados.

Da inexistência de intimação do Banco Potencial S.A. para resposta aos embargos de declaração com caráter infringente opostos pela Ilma. Delegada da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte

A agravante aduz que para caracterizar a divergência na aplicação da legislação tributária entre decisões proferidas pelas câmaras, turmas de câmaras, turma especial ou Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve-se proceder a um "teste", tal como realizado pelo Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD em diversos precedentes deste Conselho, segundo o qual se verifica se "a adoção da tese do acórdão paradigma aos fatos do acórdão recorrido seria capaz de reverter seu resultado". E, sob esta ótica, afirma que a resposta ao teste seria afirmativa no presente caso.

Questionando o despacho agravado na parte em que estipula que a divergência suscitada não se dá entre acórdãos mas sim entre o acórdão paradigma e o Despacho de Admissibilidade de Embargos, assevera que o RICARF firma a possibilidade de caracterização da divergência entre decisões, dentre as quais aquelas proferidas no exame de admissibilidade dos recursos interpostos, mormente porque a legislação tributária não pode ser interpretada restritivamente a fim de prejudicar o contribuinte.

Neste sentido, relata ter apontado em embargos omissão no Acórdão nº 1402-001.770, por não ter se manifestado quanto à necessidade de conferir ao NEON a possibilidade de oferecer resposta aos embargos de declaração opostos pela Ilma. Delegada da

Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte (MG), de nítido caráter infringente, mas, no exame de admissibilidade dos embargos, firmou-se o entendimento de que não houve omissão porque o RICARF não aventa a necessidade de tal intimação. De outro lado, o paradigma nº 1401-001.263 declarou a nulidade absoluta de Acórdão proferido em sede de embargos de declaração, haja vista que foram conferidos efeitos infringentes ao julgado, sem que a parte interessada – Fazenda Nacional – tivesse sido intimada para acompanhar o feito. Conclui, assim, que:

É evidente, portanto, que se está a lidar com matéria fática idêntica à tratada no caso concreto, sendo que, diante da oposição de embargos declaratórios com efeitos modificativos, entenderam as duas Turmas pela adoção de critérios distintos. Enquanto o acórdão paradigma entendeu por intimar a Fazenda Nacional e a contribuinte acerca da oposição de aclaratórios pelo Presidente da Turma julgadora, no presente processo, ainda que em sede de juízo de admissibilidade dos embargos, considerou-se desnecessária a intimação do NEON para apresentação de resposta ao recurso da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte (MG).

Tem razão a autoridade recorrida quando firma o entendimento de que a divergência a ser solucionada pela CSRF somente pode se estabelecer entre acórdãos, recorrido e paradigma(s). Contudo, a ausência de intimação da agravante é circunstância que se extrai do acórdão recorrido, na medida em que sua necessidade ou sua efetivação não são ali descritas. É certo que esta ausência poderia ter mais de um significado, contudo a interessada adotou as medidas postas à sua disposição pela legislação tributária para afastar a dúvida: os embargos de declaração.

Neste ponto é relevante ter em conta que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal - os quais, à semelhança das Turmas da CSRF, também exercem a competência de revisar decisões com base no que nelas consta - consolidou-se no sentido de que a admissibilidade do recurso está condicionada à prévia oposição de embargos, caso a decisão a ser impugnada não tenha expressamente tratado da matéria:

Súmula STF nº 356: O ponto omissivo da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento.

Súmula STJ nº 98: Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não tem caráter protelatório.

E, ampliando a importância dos embargos e criando a figura do prequestionamento ficto, o Novo Código de Processo Civil estipulou que consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade (art. 1025), sobrepondo-se à Súmula STJ nº 211 (Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo), que operava em prejuízo ao recorrente, apesar da adoção das medidas à sua disposição.

Assim, em observância à necessária aplicação subsidiária do art. 1025 do Novo Código de Processo Civil, na caracterização da divergência deve-se ter em conta as razões para rejeição dos embargos opostos pelo sujeito para que o tribunal superior avalie se houve erro, omissão, contradição ou obscuridade e, sob esta ótica, confirma-se o dissídio jurisprudencial apontado pela recorrente, devendo ser dado seguimento a seu recurso especial.

Como a ausência de intimação da parte interessada somente foi suscitada em embargos opostos depois do julgamento dos anteriores embargos com efeitos infringentes, os casos comparados nesse precedente apresentavam alinhamento fático suficiente para a caracterização do dissídio jurisprudencial, vez que no paradigma nº 1401-001.263 a arguição

também foi apresentada em embargos, e o Colegiado do CARF decidiu que intimação prévia era necessária.

Já no presente caso, os embargados estavam presentes à sessão de julgamento em que o Colegiado *a quo* assim decidiu:

Preliminarmente, impõe-se analisar requerimento feito pelos embargados, em sede de sustentação oral, de necessidade de intimação prévia ao julgamento dos interessados, em face de eventuais efeitos infringentes. Em que pese sua alegação, inexistente norma regimental que determine necessidade de prévia intimação. Portanto, ainda que se alegue matéria que em tese altera a substância da decisão prolatada anteriormente, devem os embargos ser apreciados, sem necessidade de prévia intimação da parte adversa. Assim, passo a apreciar os embargos opostos.

Assim, enquanto o paradigma parte da constatação de que *a Fazenda Nacional não foi intimada para acompanhar o presente feito, após a apresentação dos embargos declaratórios por parte da então Presidente desta Turma de Julgamentos*, e traz a conclusão de que o julgamento promovido com efeitos infringentes, em tais circunstâncias, caracteriza violação ao contraditório e à ampla defesa por parte da Fazenda Nacional, o Colegiado *a quo*, de seu lado, diante da presença dos embargados na sessão de julgamento que acabou por atribuir efeitos infringentes aos embargos opostos pela PGFN, concluiu que a prévia intimação era desnecessária.

Como bem observado pelo I. Relator, o dissídio jurisprudencial somente estaria caracterizado se a discussão estivesse resumida à necessidade de intimação da parte interessada, inobstante a falta de previsão regimental. Contudo, os casos comparados evidenciam distinções em aspectos determinantes para a conclusão de o julgamento dos embargos em que se requer efeitos infringentes poder prosseguir apesar de não intimadas as partes interessadas: no recorrido os embargados estão presentes e apresentaram sustentação oral, enquanto no paradigma a embargada somente se manifestou depois do julgamento.

Assim, também neste ponto acompanha-se o I. Relator para NÃO CONHECER do recurso especial dos responsáveis tributários.

Em conclusão, NEGA-SE CONHECIMENTO aos recursos especiais.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA