



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10803.720013/2012-59  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-011.187 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 20 de março de 2024  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL E EXPERTISE COMUNICACAO TOTAL LTDA  
**Interessado** .

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. SITUAÇÕES FÁTICAS DIVERGENTES. RAZÃO DE DECIDIR DO ACÓRDÃO PARADIGMA. NÃO CONHECIMENTO.

Para fins de conhecimento do recurso a tese devolvida para análise da Câmara Superior deve ser aquela delimitada como razão de decidir do acórdão paradigma, não servindo para fins de comprovação de divergência entendimento meramente retórico mencionado sob forma de *obiter dictum*.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e não conhecer do Recurso Especial do Responsável Solidário Dagoberto Tenaglia Junior.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, , Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício). Ausente o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

**Relatório**

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo solidário.

Na origem, cuida-se de lançamentos para cobrança de IRPJ e, como reflexo, da CSLL, PIS e COFINS, incidentes sobre omissões de receitas na prestação de serviços e decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada.

Foi atribuída responsabilidade solidária às pessoas físicas:

Dagoberto Tenaglia Junior; e

Manoel Martins de Sousa

O Relatório Fiscal do Processo encontra às fls. 71/81.

Os lançamentos foram impugnados nas seguintes fls.

- Expertise Comunicação – fls. 3968/3996; e

- Dagoberto Tenaglia Jr – fls. 4220/4236.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP julgou os lançamentos parcialmente procedentes às fls. 4302/4372.

Por sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, após negar provimento ao Recurso de Ofício, ainda negou provimento aos recursos de fls. 4416/4426 e 4430/4457, interpostos, respectivamente, pelo devedor solidário Dagoberto e pela autuada, por meio do acórdão 1101-001.174 – fls. 4477/4501.

Irresignada, a interpôs Recurso Especial às fls. 4504/4510, pugando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento, a fim de que fosse reformado o acórdão recorrido nos termos de sua fundamentação.

Em **21/9/15** - às fls. 4513/4518 - foi dado seguimento ao recurso da União, para que fossem rediscutidas as matérias “**decadência no lançamento por homologação (aplicação do art. 150, § 4º, do CTN)**” e “**omissão de receitas por depósitos bancários de origem não identificada**”.

Intimado do acórdão de julgamento do Recurso Voluntário e de Ofício, bem como do recurso da Fazenda em 8/10/15 (fl. 4549), o devedor principal e o solidário apresentaram contrarrazões tempestivas em 23/10/15, por meio das quais pugaram pelo não conhecimento do recurso fazendário e, sucessivamente, pelo seu desprovimento - 4659/4667.

Na mesma oportunidade, o sujeito passivo Dagoberto Tenaglia JR apresentou seu Recurso Especial às fls. 4587/4597, que teve seguimento negado em 28/9/20 às fls. 4696/4704.

Contra decisão acima, houve a interposição de Agravo às fls. 4717/4723, que foi acolhido pela Presidente da CSRF para dar seguimento à matéria “**responsabilidade tributária com base no artigo 135 do CTN**” - fls. 4762/4768.

Intimada do REsp do sujeito passivo solidário e do despacho que lhe dera seguimento em 11/6/21 (processo movimentado em 12/5/21 – fl.4769), a União apresentou contrarrazões tempestivas em 17/5/21, consoante se observa de fl. 4776, por meio das quais requereu o não conhecimento do recurso e, sucessivamente, o seu desprovimento – fls. 4770/4775.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9202-011.187 - CSRF/2ª Turma  
Processo nº 10803.720013/2012-59

## Voto

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo (processo movimentado em 10/9/14 para ciência do acórdão de recurso voluntário – fl. 4502 – e recurso apresentado em 16/9/141 – fl. 4511. Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

De sua vez, ambos os sujeitos passivos tomaram ciência do acórdão de recurso voluntário em 8/10/15 (fl. 4549 e 4555) e apresentaram Recurso Especial tempestivamente em 23/10/15 (fl. 4586). Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

Como já relatado, os recursos tiveram seu seguimento admitidos para que fossem rediscutidas as matérias “**decadência no lançamento por homologação (aplicação do art. 150, § 4º, do CTN)**” e “**omissão de receitas por depósitos bancários de origem não identificada**”, por parte da Fazenda Nacional; e “**responsabilidade tributária com base no artigo 135 do CTN**”, por parte do sujeito passivo solidário.

O acórdão vergastado foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação desta CSRF;

DECADÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA.

O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial.

CONDUTA A SER HOMOLOGADA.

Além do pagamento antecipado e da declaração prévia do débito, sujeita-se à homologação em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, a informação prestada, pelo sujeito passivo, de sua apuração no período, ainda que por meio de DIPJ, mormente tendo em conta que a escrituração do sujeito passivo é, ainda que parcialmente, admitida como válida pela autoridade fiscal. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Responde pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica seu representante legal e administrador à época dos fatos quando constatada omissão de receitas associada à falta de escrituração de parte da movimentação bancária e à incapacidade patrimonial da pessoa jurídica de responder pelos créditos tributários devidos.

A decisão foi no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento em razão da quebra de sigilo bancário; 2) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente ao crédito tributário exonerado em razão de decadência; 3) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO aos recursos voluntário e de ofício relativamente ao principal exigido. 4) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO aos recursos voluntário

e de ofício relativamente à multa aplicada; e 5) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário do responsável tributário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Passo à análise dos recursos, a iniciar pelo da Fazenda Nacional

### **REsp da Fazenda Nacional**

#### **CONHECIMENTO.**

#### **Decadência no lançamento por homologação (aplicação do art. 150, § 4º, do CTN)**

Como noticiado acima, o lançamento teve por objetivo a cobrança de IRPJ e, como reflexo, da CSLL, PIS e COFINS, incidentes sobre omissões de receitas na prestação de serviços e decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada.

Nesse ponto, insurge-se a recorrente quanto à forma em que foi aplicado o § 4º do artigo 150 do CTN para fosse negado o Recurso de Ofício. Em linhas gerais, sustenta que o marco para estancar a fruição do prazo seria o início da ação fiscal, com a ciência do MPF por parte do fiscalizado, e não a ciência do lançamento por parte do sujeito passivo. Confirma-se o seguinte excerto do recurso:

Da leitura da regra acima transcrita, percebe-se que o prazo decadencial é contado do fato gerador, operando-se a homologação tácita pela ausência de pronunciamento da Fazenda Pública.

Na acepção do termo, segundo a inteligência da norma em tela, qualquer manifestação da fiscalização, como o início da ação fiscal pela ciência do MPF ou do Termo de Início do Procedimento Fiscal, é suficiente para se evitar a homologação tácita.

Nessa ordem de ideias, no caso concreto, a decadência somente alcança os fatos geradores anteriores ao quinquênio contado a partir da data em que o contribuinte foi cientificado do Termo de Início do Procedimento Fiscal.

No presente caso, como o sujeito passivo tomou ciência do Termo acima citado em 09/05/2011, **não** foram alcançados pela decadência os tributos apurados no ano-calendário de 2007.

Sendo assim, o acórdão recorrido merece ser reformado no sentido de aplicar o entendimento firmado no paradigma, que empreendeu melhor interpretação à regra consubstanciada no art. 150, § 4º do CTN, na contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Para ver rediscutida a matéria, indicou o acórdão de nº **2301-01.568** como representativo do dissenso.

Pois bem. Esse paradigma é velho conhecido desta Turma, já analisado por ocasião de pretensão similar a que se tem aqui.

A conclusão a que chegou o Colegiado é que a tese sustentada pela aqui recorrente foi lá aventada como mero *obiter dictum*, não se prestando, pois, a evidenciar uma divergência interpretativa, na medida em que concluíram, inclusive, por aplicar àquele caso as disposições do artigo 173, I do CTN. Diga-se aqui, que não há insurgência da recorrente voltada à aplicação desse último regramento. Veja-se, mais uma vez, trecho de seu recurso:

No caso concreto, não se discute a aplicação do art. 150, §4º do CTN, mas a forma pela qual foi aplicada a norma, que assim dispõe:

Com efeito, reproduzo a seguir, as razões de decidir do acórdão 9202-008.961, prolatado na sessão de 25/8/20, as quais adoto como minhas neste voto.

Da leitura do acórdão paradigma o que se observa é que a tese recursal trazida pela Fazenda Nacional integra apenas manifestação do relator a título de *obiter dictum*, ou seja, ao longo do seu voto o Conselheiro faz considerações gerais sobre o instituto da decadência, passando pela edição da Súmula n.º 08 do STF, pelo Resp n.º 973.933/SC, pela análise dos art. 150, §4º e art. 173 ambos do CTN.

Ao final de toda a sua retórica as razões de decidir do Colegiado paradigmático podem ser resumidas pela parte final do voto referente a preliminar de decadência, vejamos:

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

A recorrente, após ter sido excluída do SIMPLES, foi flagrada em omissão de recolhimento de contribuições previdenciárias retidas de seus empregados, bem como foram constatadas omissões em algumas GFIPs. No caso da retenção e não recolhimento, temos uma clara situação de dolo, pois se realizou o desconto dos empregados a empresa tinha conhecimento de sua obrigação de repassar tais valores ao fisco. Ao não fazê-lo agiu de forma consciente e intencional, o que caracteriza o dolo. Quanto às omissões, é fácil concluir que tudo o quanto foi omitido não fez parte da atividade do sujeito passivo que precedeu ao pagamento antecipado, não havendo, nessa parte o que homologar. Ou seja, a falta de recolhimento do tributo não decorreu de divergência de interpretação da legislação sobre aspectos dos fatos geradores considerados pelo sujeito passivo e que estariam aguardando a homologação do fisco, mas decorreu de omissão culposa ou dolosa. Somente a ação do fisco por meio do lançamento de ofício permitiu que os fatos geradores omitidos fossem atingidos, pela tributação. Portanto, seja pela ocorrência de dolo quanto aos valores retidos e não recolhidos ou quanto à omissão nas GFIPs, temos que a regra decadencial -a ser aplicada é aquela do art. 173, inciso I do CTN.

Assim, tendo o lançamento sido cientificado em 01/08/2006, a aplicação da regra decadencial do art., 173, inciso I, resulta em excluirmos do lançamento todos os fatos geradores ocorridos até dezembro/2000, com exceção da competência 12/2000.

A própria ementa do acórdão traduz apenas de forma geral os assuntos tratados, para ao final concluir pela aplicação do art. 173, I do CTN, pela ocorrência de dolo e ainda pela ausência de pagamento:

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1998 a 31/08/2005

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS, DISCUSSÃO DO DIES A OU DESNECESSÁRIA NO CASO CONCRETO. De acordo com a Súmula Vinculante n.º 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O dies a quo do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente, independentemente de ter ocorrido ou não o pagamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, temos omissões e dolo no não pagamento das contribuições previdenciárias retidas dos empregados, o que fixa a regra decadencial no art. 173, inciso I do CTN.

Assim, enquanto o acórdão paradigma aplicou o art. 173, I do CTN, haja vista caracterização do dolo consubstanciado pelo não recolhimento de contribuições retidas dos empregados, concluindo pela decadência parcial do lançamento, considerando como termo final data da intimação do contribuinte do lançamento, o acórdão recorrido

aplicou o art. 150, §4º do mesmo código, inexistindo no presente caso qualquer discussão acerca de dolo.

Ora, considerando que o próprio Relator do acórdão paradigma após destacar seu entendimento pessoal sobre tema, ou seja, após fazer "considerações jurídicas gerais sobre a decadência", encaminhou seu voto pela aplicação do artigo 173, I do CTN, a única conclusão precisa acerca do entendimento do Colegiado é a de que "caracterizada a ocorrência de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados empregados e/ou contribuintes individuais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN".

Não é uma verdade afirmar que o entendimento de um Colegiado vai além das razões de decidir do acórdão, englobando alegações feitas pelo conselheiro relator como mero *obiter dictum*. Tal fato torna impossível a caracterização da divergência para fins de conhecimento do recurso.

Nesse rumo, encaminho por negar provimento ao recurso da União quanto a esta matéria.

Vencido no conhecimento, adoto a conclusão do recorrido pelos seus próprios fundamentos.

## CONHECIMENTO.

### Omissão de receitas por depósitos bancários de origem não identificada.

Cumprido destacar, de plano, que o recurso em tela é voltado à negativa de provimento do Recurso de Ofício pelo colegiado ordinário.

Voltando ao lançamento, vale repisar, quanto ao ano 2008, que duas foram as infrações apuradas pelo Fisco:

- **omissão de receita da atividade:** diferença entre os valores que constaram das notas fiscais como TRIBUTADOS PELO ISS e aqueles declarados na DIPJ da empresa.
- **omissão de receitas caracterizada por depósito de origem não comprovada:** diferença entre os créditos em conta e as notas fiscais (VALOR TOTAL DA NF = VALOR TRIBUTADO PELO ISS + VALOR NÃO TRIBUTADO PELO ISS).

Assim se deu a conclusão do voto condutor de primeira instância, com meus destaques em relação à parcela que aqui importa:

Diante do exposto, o presente VOTO é no sentido de RECONHECER a ocorrência de DECADÊNCIA para fatos geradores do 1º e 2º trimestres de 2007, REJEITAR a arguição de nulidade e considerar PROCEDENTES EM PARTE as impugnações para:

- MANTER EM PARTE o crédito tributário lançado relativo ao IRPJ e reflexos de CSLL, PIS e COFINS, conforme quadro resumo ao final deste voto, de modo a contemplar Notas Fiscais trazidas na defesa e que não haviam sido apresentadas à Fiscalização, bem como para uniformizar a alíquota aplicada na apuração da contribuição ao PIS, e
- MANTER a atribuição de responsabilidade solidária à pessoa física Impugnante pelo crédito tributário mantido.

Na parte que interessa à análise do recurso, o colegiado de primeira instância, em análise dos documentos que instruíram a impugnação, admitiu que diversas notas fiscais emitidas nos 1º e 2º trimestres de 2008 **não haviam sido apresentadas por ocasião do procedimento fiscal e assim considerou-as:**

Comparando as citadas Notas Fiscais que instruem a defesa com aquelas já analisadas pela Fiscalização e **relacionadas às fls. 2.675/2.782**, vê-se que, **relativamente ao ano-calendário de 2008**, as seguintes Notas **não constam** da planilha elaborada pela Fiscalização:

[...]

Observe-se que os valores tributados indicados nas notas fiscais devem compor a autuação objeto do **item 01** do Auto de IRPJ (NF de serviço excedentes aos valores declarados), enquanto que os valores totais (tributados + não tributados) devem ser excluídos da autuação objeto do **item 02** (valor dos créditos em conta corrente que superam os valores totais das notas fiscais) do mesmo Auto.

Tendo em vista que a Fiscalização descreve ter admitido que todas as Notas Fiscais estariam contempladas na movimentação financeira, se adotado o mesmo critério da autuação, devem ser excluídos da exigência fundada nos depósitos bancários (item 03 do Auto de IRPJ) os impostos e contribuições decorrentes dos valores totais (tributados + não tributados) acima relacionados, enquanto que os valores tributados (prestação de serviços) hão de compor a exigência por omissão de receitas de prestação de serviços (item 01 do auto de IRPJ).

Em síntese, aquele Colegiado **adicionou** à base de cálculo da primeira infração (*omissão de receitas da atividade*) os valores que constaram dessas NF registrados como sendo **TRIBUTADOS PELO ISS e deduziu** da base de cálculo da segunda infração (*omissão de receita – depósitos bancários*) o valor total dessas NF. Veja-se, como exemplo, os números do 1º trimestre de 2008 em relação ao IRPJ:

NOTAS FISCAIS APÓS A FISCALIZAÇÃO			
mês	TRIB ISS	N TRIB ISS	TOTAL
JAN	10.366,38	345.924,06	356.290,44
FEV	12.399,09	413.492,89	425.891,98
MAR	10.888,42	362.750,34	373.638,76
	<b>33.653,89</b>		<b>1.155.821,18</b>

RECEITAS			
	1ª INFRAÇÃO	2ª INFRAÇÃO	TOTAL
LANÇAMENTO =>	1.557.280,30	17.345.375,56	<b>18.902.655,86</b>
DRJ	33.653,89	-1.155.821,18	
REAJUSTADO =>	1.590.934,19	16.189.554,38	<b>17.780.488,57</b>

Esse foi o procedimento adotado pelo colegiado de primeira instância, **seguindo a metodologia aplicada pelo autuante**, e chancelado pela Turma recorrida.

Prosseguindo, em relação a esta matéria, advoga a recorrente a tese de que para se reputar comprovada a origem dos depósitos em conta, far-se-ia necessário coincidir valor, data e depositante, com os respectivos documentos probantes, não podendo ser tratadas de forma genérica e nem por médias.

Indicou o acórdão de nº **104-21.400** como paradigma representativo da controvérsia que pretende ver dirimida a seu favor.

Passando ao paradigma, parece-me que há diferenças substanciais que impedem o conhecimento do recurso também em relação a esta matéria. Vejamos.

De fato, o colegiado paradigmático teria vazado o entendimento no sentido de que não bastaria a indicação de prováveis fontes de recursos que dariam suporte aos depósitos, seria preciso identificar, de forma individualizada, de onde saíram os recursos que aportaram às contas. Isto é, seria preciso demonstrar, com coincidência de datas e valores, de onde saíram os recursos depositados nas contas bancárias. Confirma-se o seguinte fragmento daquele voto condutor.

Assim, não basta a indicação de prováveis fontes de recursos que dariam suporte aos depósitos, é preciso identificar, de forma individualizada, de onde saíram os recursos que aportaram às contas. Isto é, é preciso demonstrar, com coincidência de datas e valores, de onde saíram os recursos depositados nas contas bancárias.

O Contribuinte, em sua defesa, se limita a indicar, genericamente, recursos que poderiam ter sido utilizados para fazer tais depósitos, tais como saldo bancário ou rendimentos declarados, mas não vincula essas fontes a nenhum dos depósitos.

Em suas alegações afirma que depósitos foram considerados em duplicidade devido à devolução de cheques que foram novamente depositados, porém, confrontando os valores informados com os extratos, não pude identificar a efetividade da ocorrência da situação alegada e nem o Contribuinte apontou esses cheques devolvidos e os correspondentes depósitos.

Assiste razão ao Recorrente, entretanto, quanto ao valor de R\$ 73.413,00 creditado em 17/05/1999. É que, como alegado, esse valor se refere a resgate de aplicação financeira, esta feita com recursos anteriormente depositados e que foram anteriormente considerados no lançamento, como se vê do exame dos extratos de fls. 206/210. Entretanto, com a decisão quanto à decadência essa questão fica prejudicada.

Todavia, voltando ao recorrido, ao cancelar o procedimento adotado pelo julgador de primeira instância, a então relatora fez questão de registrar que aquela outra autoridade julgadora estaria seguindo as mesmas linhas adotadas pelo autuante. E isso me soa determinante para que o recorrido aquiescesse com aquela outra decisão, circunstância esta não constatada no paradigmático.

As notas fiscais admitidas pela autoridade julgadora não estão indicadas nas relações elaboradas pela Fiscalização, evidenciando que elas não foram, de fato, consideradas nos cálculos das bases tributáveis. Por sua vez, **o procedimento da autoridade julgadora para determinar o crédito tributário a ser exonerado segue as mesmas linhas daquele adotado no lançamento, em benefício da contribuinte**: os valores totais indicados nas notas fiscais apresentadas prestam-se como origem dos depósitos bancários, ensejando a exclusão dos valores tributados àquele título no que tange às parcelas indicadas como repasse, bem como o deslocamento das parcelas indicadas como comissão para o conjunto de receitas extraídas de notas fiscais, também consignadas no lançamento para fins de arbitramento dos lucros e de exigência de contribuições sobre o faturamento não declaradas.

Com efeito, tenho que o caso em tela contém um ingrediente a mais e significativamente importante para que o colegiado *a quo* tivesse decidido tal como o fez, impedindo, com isso, seja estabelecida a divergência jurisprudencial que pretendeu demonstrar a recorrente, razão pela qual, tenho que o recurso não deve ser conhecido também em relação a esta matéria.

Vencido no conhecimento, adoto como minhas as razões do recorrido.

**REsp do sujeito passivo solidário.**

## CONHECIMENTO.

### Responsabilidade tributária com base no artigo 135 do CTN.

Quanto a esta matéria, admitida a sua rediscussão em sede de Agravo, busca o recorrente seja assentado a necessidade de que, para fins de responsabilização do sócio administrador, seja individualizado o ato de infração à lei societária, contrato ou estatuto por ele cometido à revelia da sociedade. Para tanto, indicou o acórdão **1402-001.652** como representativo do dissenso que pretende ver dirimido a seu favor.

Em relação ao tema, assim se posicionou o recorrido:

A acusação fiscal expõe que, segundo informações da DIPJ, a contribuinte tem como sócias pessoas jurídicas situadas na Holanda (Ridderzaal Verspreiding C.V. e Waddeinzee Advertentie C.V.), e como representante o recorrente, mas apenas no ano calendário 2007. De outro lado, o recorrente figura nas DIPJ como procurador dos participantes do capital daquelas sociedades estrangeiras nos anos calendário 2007 a 2009.

Frente a tais circunstâncias, a autoridade lançadora conclui que:

*Tendo em conta que a informação em DIPJ de receita bruta em valor inferior ao correspondente as notas fiscais emitidas e, como conseqüência, a apuração, declaração e recolhimento de tributos e contribuições em importâncias inferiores às devidas, constituem a prática de atos com infração de lei, serão arroladas como pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário constituído por auto de infração as pessoas físicas acima identificadas, ao amparo do que dispõe o Artigo 135, inciso II, da Lei n.º 5.172/66 – CTN.*

No Termo de Sujeição Passiva Solidária às fls. 82/83 a autoridade lançadora enuncia as irregularidades constatadas no procedimento fiscal e consigna que:

*Nos termos do artigo 135, inciso II, da Lei n.º 5172/66 (CTN), são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários decorrentes de atos praticados com infração de lei os mandatários, prepostos e empregados.*

*Considerando a inexistência de bens em nome da sociedade, suficiente a garantir o crédito tributário, e que o apurado no procedimento fiscal junto a Expertise Comunicação Total Ltda., constitui a prática de ato com infração de lei, respondem os mandatários, prepostos e empregados pelo crédito tributário apurado, na forma do Artigo 135 acima citado.*

A DIPJ do ano calendário 2007, de fato, indica Dagoberto Tenaglia Junior como representante da pessoa jurídica (fl. 3567) e nos autos consta a alteração contratual promovida em 19/11/2010, que noticia outras duas anteriores ocorridas em 23/11/2007 e 22/12/2009, mas não altera a administração da sociedade e consolida o contrato indicando que a administração é exercida por qualquer diretor individualmente, mas sem apontar a forma de designação de tais diretores.

O recorrente junta à sua impugnação a alteração de contrato social promovida em 31/10/2005, na qual sua participação na sociedade é cedida às sociedades estrangeiras, e a administração é estabelecida nos mesmos termos da consolidação contratual de 19/11/2010.

Naquele ato, as sociedades estrangeiras são representadas por Fernando Martini, mas foi juntada apenas a procuração a ele conferida por Ridderzaal Verspreiding C.V. (fls. 4243/4254).

Às fls. 4255/4270 constam as procurações conferidas pelas sociedades estrangeiras a Manoel Martins de Sousa em 11/10/2011, 08/07/2010 e 09/09/2009, e a Fernando Martini em 20/08/2007, mas isto para representa-las perante a Administração Pública brasileira, e não para representar ou administrar a fiscalizada.

Estes documentos não excluem a possibilidade de Dagoberto Tenaglia Junior ser procurador das sociedades estrangeiras em períodos de 2007 e 2008, e/ou administrar a fiscalizada como seu representante legal, como apurado pela Fiscalização junto à DIPJ.

E, neste sentido, observa-se nos autos que o Livro Caixa apresentado à Fiscalização aponta o recorrente como sócio gerente em 2007 (fls. 2208/2267), assim como as fichas cadastrais apresentadas pelas instituições financeiras nas quais a fiscalizada manteve contas bancárias, ou não foram alteradas em razão da cessão de quotas em 31/10/2005, indicando os antigos sócios pessoa física como responsáveis pela movimentação financeira e reportando-se aos contratos sociais que atribuíam exclusivamente ao recorrente a administração da sociedade (fls. 577/660), ou foram atualizadas depois daquela ocorrência, mas ainda apresentam o recorrente como representante da pessoa jurídica fiscalizada (fls. 1436/1443). Especificamente na ficha cadastral mantida junto ao HSBC Bank Brasil S/A Banco Múltiplo, está juntada ata de deliberação de sócios da fiscalizada na data da cessão de quotas (31/10/2005), atribuindo aos antigos sócios, aí incluído o recorrente, a administração da sociedade.

Logo, nada há que infirme a condição de Dagoberto Tenaglia Junior como administrador da fiscalizada nos períodos autuados. Conseqüência deste vínculo é a presunção de que ele tinha conhecimento das receitas auferidas e dos valores movimentados em conta bancária, mas ainda assim permitiu que as operações da pessoa jurídica fossem ocultadas do Fisco, deixando de recolher os tributos devidos e escriturar regularmente sua movimentação financeira. Para além disso, a autoridade lançadora também consigna que a pessoa jurídica não mais dispõe de bens a serem arrolados para garantia do crédito tributário.

O recorrente argumenta que a caracterização de dolo seria essencial para aplicação do art. 135 do CTN, já que as hipóteses de culpa estariam regradas pelo art. 134 do CTN, mas o dispositivo em questão exige, para atribuição da responsabilidade pessoal, a caracterização de prática com excesso de poderes ou de *infração de lei, contrato social ou estatutos*, e neste sentido somente se pode dizer que estão excluídas as hipóteses de mera falta de recolhimento de tributos, na esteira do que já sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça no rito dos recursos repetitivos:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.*

[...]

2. *É igualmente pacífica jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento de tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJde 28.02.2005).*

3. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (Recurso Especial nº 1.101.728SP, Dje 23.03.2009)*

Assim, é necessário que a acusação fiscal agregue algo mais à infração tributária para justificar a responsabilização pessoal do administrador, sendo certo que a dissolução irregular da pessoa jurídica também está reconhecida judicialmente com fato suficiente para aquela imputação:

*Súmula nº.435/STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente"*

Significa dizer que a conduta do administrador que enseja a impossibilidade de cobrança do crédito tributário em face da pessoa jurídica, especialmente porque não demonstra a regular liquidação de seu patrimônio, autoriza a sua responsabilização pessoal. E, no presente caso, embora não se trate propriamente de dissolução irregular

da pessoa jurídica, a acusação fiscal logra demonstrar que a pessoa jurídica deixou de escriturar sua movimentação bancária, omitiu receitas, não justificou a origem de significativa parcela dos valores recebidos no ano calendário 2008, e no momento do lançamento não mais dispõe de bens para garantia do crédito tributário. Em tais condições há fatos e substrato legal suficiente para qualificar a infração de lei exigida no *caput* no art. 135 do CTN, devendo ser mantida a atribuição de responsabilidade tributária ao recorrente, da mesma forma como procedeu a 2ª Turma desta Câmara em circunstâncias semelhantes:

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135 DO CTN. A hipótese de infração à lei de que trata o art. 135, III do CTN citado nos Termos de Sujeição Passiva encontra-se demonstrada pela Fiscalização no caso, ante (a) a comprovada omissão de receitas decorrente da diferença entre os valores declarados ao Fisco e os valores movimentados nas contas correntes da Contribuinte; e (b) a ausência de adequada escrituração contábil e fiscal da pessoa jurídica, de realização obrigatória na forma da legislação tributária e comercial.* (Acórdão nº 1102001.038, sessão de 12/03/2014)

Por sua vez, o cancelamento parcial da exigência mediante aplicação do disposto no art. 150, §4º do CTN e em razão da apresentação de documentos para afastar a imputação de omissão de receitas em nada afeta aquela conclusão, na medida em que no segundo ponto insignificantes foram as provas apresentadas, e no primeiro ponto apenas se verificou a interpretação da autoridade lançadora no sentido de que não deveria ser qualificada a penalidade em razão da emissão das notas fiscais e da vinculação da maior parte dos lançamentos a presunção de omissão de receitas. Estas ocorrências não desconstituem a manutenção de significativa parcela dos recursos movimentados pela contribuinte à margem da escrituração contábil, de modo a impedir a apuração do destino dado à riqueza gerada em tais operações e inviabilizar a cobrança dos créditos tributários devidos em face da pessoa jurídica fiscalizada.

Assim, demonstrada a atuação do recorrente como administrador da autuada e reunidas evidências suficientes de infração de lei, em razão da manutenção de recursos à margem da escrituração contábil/fiscal e subsequente inexistência de patrimônio para satisfação dos créditos tributários que deixaram de ser recolhidos, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário de Dagoberto Tenaglia Junior.

Importa destacar que o recurso do sujeito passivo havia sido, inicialmente, não admitido pela presidência da câmara recorrida, ao fundamento de que haveria um elemento adicional no lançamento, citado na decisão recorrida, que seria a insuficiência de bens na pessoa jurídica para saldar a dívida. Veja-se:

No caso do acórdão recorrido, foi verificada uma situação equivalente à dissolução irregular da pessoa jurídica, eis que no momento do lançamento a pessoa jurídica não mais dispunha de bens para garantia do crédito tributário, o que, no entendimento dos julgadores, legitimaria o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente, nos termos da Súmula nº 435/STJ.

Esse elemento adicional da acusação fiscal, junto com a citação da referida súmula do STJ, foi agregado à constatação de que a pessoa jurídica deixou de escriturar sua movimentação bancária, omitiu receitas, e não justificou a origem de significativa parcela dos valores recebidos no ano-calendário 2008.

Todavia, por ocasião do julgamento do Agravo interposto pelo aqui recorrente, a presidência da câmara superior entendeu haver similitude fática entre os casos, posto que no próprio voto condutor do recorrido não teria constado que se trataria de dissolução irregular de empresa. Veja-se excerto do despacho de Agravo:

De mais a mais, é fato que a decisão recorrida, apesar de traçar uma correlação entre a noticiada inexistência de bens para garantia do crédito tributário e a Súmula nº 435/STJ, que trata da dissolução irregular de empresa como motivo para o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente, reconhece ela própria que o caso dos autos não trata, em absoluto, de dissolução irregular de empresa. Neste contexto, não é possível

vislumbrar, na mera utilização de tal argumento pela decisão recorrida, a existência de uma especificidade do caso recorrido capaz de afastar a similitude fática e jurídica entre os casos comparados, inviabilizando, com isto, a admissibilidade do recurso. Não se pode confundir similitude fática com identidade fática.

Definitivamente não vejo dessa forma. O fato de o colegiado recorrido ter reconhecido que não se trataria propriamente de dissolução irregular da pessoa jurídica, não significa dizer que ele tenha relativizado o fato, *particular neste caso e não no paradigmático*, de que no momento do lançamento a PJ não mais disporia de bens para garantir o crédito.

Abre-se aqui um parêntese para consignar que essa circunstância, ladeada à vinculação do recorrente à pessoa jurídica são fatos que restaram definitivamente assentados naquela decisão, de sorte que tais matérias não foram devolvidas à discussão desta Colenda Turma.

Com efeito, penso que para o bojo da discussão acerca da responsabilização, ou não, do recorrente com esteio no artigo 135 do CTN, há, sim, de se levar em conta essa condição destacada pelo recorrido em mais de uma oportunidade e expressamente apontada por ocasião do lançamento, que seria a inexistência de bens para garantia do crédito. Confira-se excertos do recorrido, por mim destacados:

...embora não se trate propriamente de dissolução irregular da pessoa jurídica, a acusação fiscal logra demonstrar que a pessoa jurídica deixou de escriturar sua movimentação bancária, omitiu receitas, não justificou a origem de significativa parcela dos valores recebidos no ano calendário 2008, **e no momento do lançamento não mais dispõe de bens para garantia do crédito tributário.**

[...]

Assim, demonstrada a atuação do recorrente como administrador da autuada e reunidas evidências suficientes de infração de lei, em razão da manutenção de recursos à margem da escrituração contábil/fiscal **e subsequente inexistência de patrimônio para satisfação dos créditos tributários que deixaram de ser recolhidos,** deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário de Dagoberto Tenaglia Junior.

Já no paradigmático, tenho que a discussão se deu em torno, apenas, da conduta do sócio atrelada ao próprio lançamento, e não se levou em conta, tal como se deu aqui, eventual circunstância da autuada não possuir bens para saldar a dívida. É o que infiro da seguinte passagem daquele voto:

Pelo que se extrai das acusações contidas no termo de responsabilidade, a autoridade fiscal não distingue a conduta da empresa e a de seus sócios e, tampouco, descreve qualquer ato praticado por estes em infração à lei ou ao contrato social. Aqui, à toda evidência, está se imputando responsabilidade aos sócios pelo simples fato destes serem sócios e da empresa ficar devendo tributos. Ora, a norma de incidência da qual resulta a responsabilidade de terceiro em nada se confunde com a norma de incidência da qual resulta a obrigação de pagar tributo. Cada uma destas normas são regras jurídicas autônomas com suporte fático e sujeitos distintos. A obrigação de pagar tributo incide sobre atos jurídicos-tributários, ao passo que a responsabilidade tributária de terceiro, nas hipóteses previstas no artigo 135, III, decorrem de atos ilícitos dos agentes em relação aos quais se imputa tal responsabilidade.

E mais, no caso dos autos ainda há o fato, conforme registrou a relatora do recorrido, de que a autuada “*tem como sócias pessoas jurídicas situadas na Holanda (Ridderzaal Verspreiding C.V. e Waddeinzee Advertentie C.V.),...*”

Nessa perspectiva, não estou seguro em dizer que se aquele colegiado paradigmático houvesse analisado o recurso voluntário do ora recorrente, teria dado provimento a ele.

Com efeito, tal como fez constar a presidência da câmara recorrida, a falta de similitude fática entre os casos impediu fosse demonstrada a divergência jurisprudencial que merecesse ser solucionada por esta instância uniformizadora, razão pela qual encaminho por não conhecer do recurso do sujeito passivo solidário.

Vencido no conhecimento, adoto como minhas, as razões postas no recorrido.

Pelo exposto, VOTO por NÃO CONHECER do recurso da Fazenda Nacional e NÃO CONHECER do recurso interposto pelo solidário Dagoberto Tenaglia Junior.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

/