



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10825.721565/2017-31
ACÓRDÃO	9101-007.457 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	7 de outubro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	INDUSTRIAS TUDOR S.P. DE BATERIAS LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA.

Não se conhece do recurso especial quando as circunstâncias que levaram à conclusão nos acórdãos apontados como paradigma não encontram pontos de semelhança com as analisadas pelo Acórdão Recorrido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos Recursos Especiais. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando

Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos Especiais da Fazenda e do Sujeito Passivo, em face do Acórdão nº 1302-004.096 (fls. 5.380/5.457), que negou provimento ao recurso voluntário da contribuinte principal, INDÚSTRIA TUDOR SP DE BATERIAS LTDA (Tudor SP) e, quanto aos recursos dos responsáveis solidários, em negar provimento ao recurso voluntário; em dar provimento ao recurso dos responsáveis Milton José Tessari; Itamar Crivelli; Péricles José Ramos Mendes; Sérgio Luis Fioravante; Edson David Marques da Silva e Cezar Augusto Pereira Machado; e, em dar provimento parcial aos recursos dos responsáveis José Ricardo de Miranda; Dalio Bilches Medinas e José Carlos Caminha, para afastar a imputação com base no art. 124, inciso I do CTN, mantendo a imputação de responsabilidade com base no artigo 135, inciso III do CTN.

Assim restou assentado o Acórdão ora Recorrido:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

Nos termos sedimentos pela Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, o que não se confunde com a análise de eventual ilegalidade praticada no ato administrativo de lançamento.

INTIMAÇÃO AO ADVOGADO.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. Tema pacificado no âmbito do CARF, com a edição da súmula nº 110.

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência e perícia quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação.

ANÁLISE DE TODOS OS ARGUMENTOS E PRECEDENTES CITADOS PELO SUJEITO PASSIVO. DESNECESSIDADE.

O julgador administrativo não é está obrigado a analisar e responder todos os questionamentos e julgados, administrativos ou judiciais, citados pelo sujeito passivo no Recurso Voluntário, mesmo após a entrada em vigor do artigo 489 do CPC/15. Entendimento em consonância com jurisprudência do Superior Tribunal

de Justiça, que entende pela necessidade de enfrentamento apenas das questões capazes de infirmar a conclusão da decisão recorrida.

Só existe efeito vinculante, no âmbito do julgamento administrativo federal, quando os julgados e eventuais atos administrativos, invocados ou não pelo contribuinte, tiverem sido proferidos nos contornos das decisões e dos atos listados no artigo 62, § 1º do Anexo II do Regimento Interno do CARF

(Portaria MF nº 343/2015).

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF).

Suposta inobservância de ato regulamentar, que visa ao controle interno, não implica nulidade dos trabalhos praticados sob sua égide, tendentes à apuração e lançamento do crédito tributário.

ABUSO DE AUTORIDADE. AUSÊNCIA DE NULIDADE. ABUSO DE AUTORIDADE. INCOMPETÊNCIA.

O julgador administrativo não tem competência para declarar o abuso de autoridade supostamente cometido em operação realizada pela Polícia Federal e pela Receita Federal do Brasil, com a devida autorização do Poder Judiciário.

Assim, não há que se falar em nulidade do lançamento tributário que se baseou em provas e elementos colhidos em procedimento alegado como abusivo pelo sujeito passivo.

DA FALTA DE INTIMAÇÃO PARA ESCLARECIMENTOS ACERCA DAS MOVIMENTAÇÕES BANCÁRIAS.

Não sendo o lançamento realizado com base no disposto no artigo 42, da Lei nº 9.430/96, não há necessidade de intimação prévia do contribuinte para se manifestar acerca das movimentações bancárias em conta de sua titularidade mantida junto a instituições financeiras, que não estava devidamente contabilizada.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando a contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla nos apelos apresentados.

MUDANÇA DA CRITÉRIO JURÍDICO. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Somente o erro de direito tem o condão de impedir o ajuste do lançamento tributário já devidamente formalizado. Eventual mudança de critério jurídico do lançamento, não implica nulidade do lançamento, e, sim, sua improcedência.

NULIDADE DE PROVAS OBTIDAS NO ÂMBITO DO PODER JUDICIÁRIO. PROVA EMPRESTADA. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

O julgador administrativo não tem competência para declarar a ilicitude de provas obtidas no bojo de processo judicial, cujo compartilhamento com a Receita Federal do Brasil foi devidamente autorizado pelo Poder Judiciário.

Não há empecilho para utilização das provas colhidas em âmbito judicial no processo administrativo fiscal, em especial quando há determinação de apuração de eventuais ilicitudes praticadas pelo sujeito passivo.

PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A preclusão consumativa impede que o sujeito passivo inove nos argumentos após a apresentação da Impugnação Administrativa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

DECADÊNCIA

Constatado dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelas disposições do art. 173, I, do CTN, hipótese na qual o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015 OMISSÃO DE RECEITAS.

A práticas de atos, comissivos ou omissivos, praticados de forma dolosa, com intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, do nascimento da obrigação tributária, caracteriza-se como sonegação e autoriza a constituição do crédito tributário pelo agente competente.

LUCRO ARBITRADO. MEDIDA EXCEPCIONAL E OBRIGATÓRIA.

O arbitramento do lucro é medida excepcional e só se aplica nas restritas hipóteses elencadas na legislação, como por exemplo, quando há declaração de imprestabilidade das demonstrações contábeis do sujeito passivo. Como regra, deve-se apurar eventuais tributos devidos de acordo com a opção do contribuinte de tributação para o referido ano-calendário. Contudo, sendo identificada alguma das hipóteses legais de arbitramento, a apuração pelo lucro arbitrado se torna obrigatória.

LUCRO ARBITRADO. IMPRESTABILIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. OMISSÃO DE RECEITAS.

A omissão de receitas, que se mostra relevante e feita de forma reiterada, sendo comprovada, inclusive, quando da análise de controles e planilhas apreendidos pela fiscalização e que eram mantidos à margem das demonstrações contábeis, autoriza a declaração de imprestabilidade da contabilidade e, por consequência, o arbitramento do lucro do contribuinte .

MULTA QUALIFICADA.

Comprovadas condutas e omissões dolosas do contribuinte no sentido que preconiza o artigo 72, da Lei 4.502/64, praticadas no sentido de ocultar, excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, correta a qualificação da multa, nos termos definidos pela legislação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, INCISO I DO CTN.

Na imputação de responsabilidade tributária, com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, é dever da fiscalização comprovar o interesse comum dos responsáveis no nascimento da obrigação tributária. Não se admite a imputação de responsabilidade com base neste dispositivo apenas pelo fato da pessoa física ser sócia da entidade.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, INCISO I DO CTN.**GRUPO ECONÔMICO.**

Admite-se a imputação de responsabilidade tributária, com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, quando a fiscalização comprovar que a pessoa jurídica, pertencente ao mesmo grupo econômico do sujeito passivo, tiver praticado atos em conjunto com este, que deram causa ao nascimento da obrigação tributária.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. ART. 135, III DO CTN.

Cabe à fiscalização demonstrar e comprovar condutas praticadas pelo sócio-administrador, nos termos definidos no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, para que possa ser atribuída a esse a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário. Não estando, no Auto de Infração lavrado, demonstradas aquelas condutas, deve ser afastada a responsabilidade atribuída pela fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário do contribuinte principal (Tudor SP); em rejeitar as preliminares de nulidade da decisão recorrida e do lançamento e, ainda, a preliminar de decadência suscitada, e, no mérito, em negar provimento ao recurso; e quanto aos recursos dos responsáveis solidários, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado pela empresa Indústria Tudor MG de Baterias Ltda; em dar provimento ao recurso dos responsáveis Milton José Tessari; Itamar Crivelli; Péricles José Ramos Mendes; Sérgio Luis Fioravante; Edson David Marques da Silva e Cezar Augusto Pereira Machado; e, em dar provimento parcial aos recursos dos responsáveis José Ricardo de Miranda; Dalilo Bilches Medinas e José Carlos Caminha, para afastar a imputação com base no art. 124, inc. I do CTN, mantendo a imputação de responsabilidade com base no artigo 135, inciso III do CTN.”

Todos os interessados (PGFN, sujeito passivo e coobrigados) apresentaram Recursos Especiais, sendo que, inicialmente, o único admitido foi o da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), conforme o Despacho de Admissibilidade de fls. 5.478/5.484.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

A matéria admitida foi “**Responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN - Necessidade de individualização da conduta ilícita praticada pelo sócio administrador**”, tendo como paradigmas os Acórdãos nºs 1301-002.749 e 1302- 00.458.

Em contrarrazões os responsáveis solidários (em petições separadas, mas com a mesma linha de argumentação) pugnam pelo não conhecimento do Recurso Especial da PGFN: (i) em razão da inexistência de similitude entre os Acórdãos Paradigmas admitidos e o Acórdão Recorrido, pois naqueles teriam havido imputações de responsabilidade do art. 135, III, do CTN, em razão da condenação dos responsáveis na esfera penal, com a individualização das condutas, pautada em sentença judicial penal condenatória; com interposição fraudulenta de pessoas; (ii) pois tanto o Acórdão Recorrido e os Acórdãos Paradigmas vão de encontro às decisões do STJ, mormente o REsp 1101728/SP (Tema 97) e o AgRg 1.359.231/SC, submetidos ao art. 543-C do CPC; (iii) o caso do Acórdão Paradigma 1401-002.458 envolve a não apresentação de DIPJ, inexistindo pagamento ou confissão de qualquer tributo federal, “*individualizando a conduta do sócio gerente na omissão de escrituração e pagamento do tributo devido*”.

No mérito, alegam a “necessidade de individualização da suposta conduta dolosa praticada pelo sócio administrador”, “interesse comum”, citando diversos julgados do CARF e posição dos tribunais superiores no mesmo sentido.

RECURSO ESPECIAL DA TUDOR SP

A Tudor SP, irresignada com o não seguimento do seu Recurso Especial, impetrou Mandado de Segurança perante a 4ª Vara Federal Cível da SJDF - Secção Judiciária do Distrito Federal, autuado sob nº 1020945-68.2024.4.01.3400 (fls. 6.828/6.870), alegando, basicamente, a conexão entre o presente feito e o PAF nº 10825.721567/2017-20, no qual, apesar de neste último a Tudor SP figurar como responsável solidário, trata exatamente dos mesmos fatos, e que os processos administrativos teriam tramitados em conjunto até o julgamento do Recurso Voluntário.

A seguir transcrevo parte das razões de decidir e do respectivo dispositivo do *decisum* em comento, em vigor até a presente data:

“No presente caso, a parte impetrante almeja que se promova seguimento ao recurso especial interposto pela Impetrante, pela presença da conexão e reflexão amplamente demonstrada entre ambos os processos administrativos, sendo determinado o envio do processo administrativo nº 10825.721565/2017-31 para o CSRF, para o seu julgamento em conjunto e vinculado com o Recurso Especial que será julgado junto ao processo nº 10825.721567/2017-20.”

Compulsando os autos, tem-se que o julgamento do processo nº 1082.721567/2017-20 interferirá de forma direta nos autos do processo nº 10825.721565/2017-31. Portanto, entendo que restou caracterizada a hipótese de vinculação prevista no art. 6º, § 1º, inciso I, do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

Assim, por certo que a pendência de julgamento no PA 10825.721567/2017-20 interfere no Processo Administrativo n.º 10825.721565/2017-31, atraindo a incidência do art. 151, III, do CTN para este último processo.

Pelo exposto, DEFIRO a liminar pleiteada para determinar à autoridade coatora promova seguimento ao recurso especial interposto pela Impetrante, pela presença da conexão e reflexão amplamente demonstrada entre ambos os processos administrativos, sendo determinado o envio do processo administrativo nº 10825.721565/2017-31 para o CSRF, para o seu julgamento em conjunto e vinculado com o Recurso Especial que será julgado junto ao processo nº 10825.721567/2017-20.

A PGFN, depois de cientificada, ofereceu contrarrazões (fls. 6.875/6.886), aduzindo que a “vinculação” determinada pelo Juízo da 4ª Vara Federal Cível deve ser entendida no sentido do julgamento dos *“presentes autos está adstrito a matéria que subiu para exame da CSRF naquele processo, no caso o item nº 2.1: possibilidade de inovação de argumento da defesa do recurso apresentado por “INDÚSTRIA TUDOR SP DE BATERIAS LTDA. (NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO)”*. Pugna pelo não conhecimento de nenhum dos recursos, na mesma ordem de ideias das contrarrazões apresentadas no PAF nº 10825.721567/2017-20.

No mérito, de acordo com a PGFN, *“Os argumentos utilizados no voto acima citado¹ são irretocáveis. Com efeito, a Administração Pública respeitou o direito da contribuinte de comparecer aos autos questionar a autuação. Nessas condições, o direito pune a desídia e o desrespeito aos prazos fixados para manifestar o inconformismo com a preclusão, que é “a perda de uma faculdade processual ou da possibilidade de se rediscutirem ou rejudgarem questões” (Freddie Diddier Júnior, Curso de Direito Processual Civil, Vol. 1, 11ª edição, Salvador, Editora Juspodvim, 2009, p. 54). A esse respeito, vejamos o que preceitua o Decreto nº 70.235, de 1972:”*.

Em 28/06/2024, Tudor MG solicitou juntada de petição para reafirmar que o ilustre relator do Acórdão Recorrido não teria aceito as provas trazidas aos autos alegando que se referiam a argumento novo trazido em memoriais, e juntada de novo parecer técnico-jurídico (fls. 6.895/6.935) que teria analisado as provas trazidas aos autos, para sustentar o erro no lançamento por arbitramento, pois, dentre outras razões, haveria uma impossibilidade de se alcançar a receita bruta apurada pela fiscalização *vis a vis* o volume de ácido sulfúrico necessário para a produção da quantidade de baterias que gerariam tal receita bruta.

Em 7 de agosto de 2024, o PAF nº 10825.721567/2017-20 foi convertido em Diligência, através da Resolução nº 9101-000.124, pois houve uma inversão de tópicos propostos

¹ Referindo-se às razões de decidir do voto vencedor do Acórdão Recorrido.

na análise preliminar de admissibilidade original, bem como um dos paradigmas oferecidos pela Recorrente havia sido ignorado, em razão da inversão dos tópicos.

Foi proferido Despacho de Admissibilidade complementar, que não foi objeto de Agravo por parte da Recorrente. O resultado dessa nova análise resultou no “*SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, apenas quanto à matéria nº 2: admissão no processo de documento novo, unicamente quanto ao Acórdão paradigma nº 1401-003.039*”.

Vale acrescentar que o resultado foi o mesmo daquele verificado no Despacho de Admissibilidade original do PAF nº 10825.721567/2017-20. Eis os excertos sobre a admissão desse único paradigma (grifos e negritos no original):

Análise da demonstração da divergência jurisprudencial – Matéria nº 2: admissão no processo de documento novo

Relativamente a esta matéria, a divergência suscitada pela Recorrente diz respeito à interpretação da norma contida no art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, especificamente quanto à possibilidade de apresentação de provas após a impugnação ao lançamento:

IV. DA INDICAÇÃO DE PARADIGMAS:

Os paradigmas que embasam a interposição do presente Recurso Especial cumprem os aspectos formais em conformidade com os ditames do artigo 67, §§ 9º e 10º do RICARF, seguindo em anexo ao presente recurso a cópia do inteiro teor dos Acórdãos paradigmas, sendo tais Acórdãos extraídos diretamente da internet no sítio do CARF, conforme passa a demonstrar:

DA CARACTERIZAÇÃO DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL

Para melhor demonstração da divergência jurisprudencial suscitada, em conformidade com o artigo 67, § 8º, do RICARF, segue abaixo comparativo referente a divergência de interpretação à legislação tributária, sendo a mesma demonstrada analiticamente, indicando os pontos divergentes entre o Acórdão recorrido e os Acórdãos paradigmas, conforme passa a demonstrar:

[...]

IV.2 – DA ADMISSÃO NO PROCESSO DE DOCUMENTO NOVO:

ACÓRDÃO PARADIGMA I (reprodução parcial da ementa conforme possibilita o artigo 67, § 11, do RICARF):

Processo nº 12448.726713/2016-01

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 1401-003.039 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 11 de dezembro de 2018

Matéria IRPJ

Recorrente SERVIÇO SOCIAL DO COMÉRCIO • SESC
ADMINISTRAÇÃO REGIONAL DO RIO DE JANEIRO

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA • IRPJ

Ano-calendário: 2011 (...)

INOVAÇÃO DE ARGUMENTOS NO RECURSO. MEMORIAIS.

Excepcionalmente, conhece-se de arguição apresentada em memoriais quando se trata de possibilidade de erro no lançamento que pode alterar a base do tributo lançado. (...)

ACÓRDÃO PARADIGMA II (reprodução parcial da ementa conforme possibilita o artigo 67, § 11, do RICARF):

Processo nº 14098.000308/200974

Recurso nº Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9101002.781 – 1ª Turma Sessão de 06 de abril de 2017

Matéria IRPJ PERC

Recorrente AGROMON S/A AGRICULTURA E PECUÁRIA

Interessado FAZENDA NACIONAL ASSUNTO: PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2004

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS.
POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. LEI
9.784/1999, ART. 38.

**É possível a juntada de documentos posteriormente à
apresentação de Impugnação administrativa, em observância ao
princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei nº
9.784/1999.**

ACÓRDÃO RECURSO VOLUNTÁRIO DA RECORRENTE:

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência e perícia quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação.

PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A preclusão consumativa impede que o sujeito passivo inove nos argumentos após a apresentação da Impugnação Administrativa.

DA DIVERGÊNCIA:

Restou decidido na fundamentação do Acórdão em Recurso Voluntário que a Recorrente somente após a apresentação de sua impugnação trouxe aos autos novos argumentos e documentos, até mesmo juntando em memoriais laudo pericial relativo a questão do ácido sulfúrico.

Reitera-se que esta alegação não é verdadeira, posto que a Recorrente, como já demonstrado, em todas as suas peças processuais, discorreu sobre a necessidade de diligência, bem como de análise da composição das baterias. Assim, de forma contrária a realidade dos autos, foi afirmado na fundamentação do Acórdão que a Recorrente somente após a apresentação de recurso Voluntário acostou provas para comprovar seus argumentos, decidindo os julgadores que tal apresentação de documentos novos não poderia ocorrer em tal momento processual para a desconstituição do crédito tributário, ocorrendo a preclusão consumativa de tal meio de prova.

Transcreve-se trecho do Acórdão (fls. 5431):

*“No presente caso, pela análise dos autos, fica fácil perceber que a discussão em comento só foi trazida pela Recorrente, após a apresentação do Recurso Voluntário, oportunidade em que a contribuinte trouxe suas razões para demonstrar a fragilidade da imputação de omissão de receitas, bem como acostou aos autos prova documental para corroborar os seus argumentos. De fato, pela literalidade do dispositivo acima, **não se mostra factível, neste momento processual, se inovar no argumento** e trazer uma discussão nunca aventada no processo. É temerária essa medida, uma vez que vai de encontro com várias regras que regem o processo administrativo, dentre elas, por exemplo, a necessidade do duplo grau de julgamento. Lembre-se que, como alertado acima, a DRJ não se pronunciou sobre esse argumento, porque não foi desenvolvido na Impugnação Administrativa apresentada. Esse colegiado já se posicionou sobre a impossibilidade de se trazer novos argumentos em sede de Recurso Voluntário.*

(...)

Assim, entende-se que não poderia, após a apresentação da sua Impugnação, a Recorrente trazer novos argumentos, que, de alguma forma, se prestariam a desconstituir o lançamento do crédito tributário.” - destacamos

Portanto a divergência na decisão na fundamentação do Acórdão combatido, demonstra-se pelo teor dos Acórdãos Paradigmas acima colacionados, onde a Jurisprudência Uníssona desse Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mantém entendimento o qual abarca

a proteção do princípio da formalidade moderada, onde possibilita ao contribuinte a juntada de documentos novos após a apresentação de Impugnação, bem como até mesmo a inovação de argumentos e provas em sede de MEMORIAIS, quando há visível possibilidade de erro ocorrido no lançamento que pode alterar a base do tributo lançado, como de fato ocorreu no presente caso concreto.

Vejamos.

No acórdão paradigma nº 1401-003.039, no qual tem-se que foi apresentado pelo contribuinte, **em sede de memorias, novas alegações e documentos que foram capazes de anular a autuação fiscal, verbis:**

“Em sede de memoriais e realização de sustentação oral, a Recorrente chama a atenção para a necessidade de se enfrentar questão que vicia toda a autuação, no que diz respeito a necessidade de se reconhecer a isenção ampla à autuada independentemente do preenchimento de quaisquer requisitos.”

Já no acórdão nº 9101-002.781 o contribuinte Recorrente discutiu a possibilidade de apresentação de provas posteriormente a fase de impugnação, o que foi concedido pela Turma Julgadora com fundamento nos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa e contraditório.

Pertinente destacar a escorreita fundamentação do voto vencedor do acórdão nº 9101-002.781, a qual relata que *“os processos administrativos devem atender a formalidade moderada, com adequação entre meios e fins, assegurando-se aos contribuintes a produção de provas e, principalmente, resguardando-se o cumprimento da estrita legalidade, para que só sejam mantidos os lançamentos tributários que efetivamente atendam à exigência legal”*.

Ademais, não se pode ignorar que a produção do laudo do ácido sulfúrico somente foi possível após a divulgação pela ABRABAT, em Julho de 2018, da planilha com método oficial de controle prático da produção de baterias no país baseado no consumo de ácido sulfúrico por **baterias**. Assim, pela ausência de critérios oficiais, era impossível a apresentação do laudo quando da impugnação.

Tão logo divulgado o informativo da ABRABAT a Recorrente providenciou a elaboração, por empresa especializada, do laudo de consumo de ácido sulfúrico, o qual, por si só, é capaz de demonstrar a impossibilidade de serem produzidas as baterias supostamente comercializadas sem a respectiva documentação fiscal (sonegação).

Enfatize-se ainda, conforme descrito alhures, a fundamentação do Acórdão Recorrido ainda vai ao desencontro da realidade ocorrida nos autos, onde a Recorrente, vem ratificando e justificando a necessidade da realização de

análise da composição dos custos da empresa pela autoridade julgadora, desde sua impugnação, sendo tal fato aventado novamente em sede de Recurso Voluntário, podendo tais pleitos serem verificados às folhas 3164 e 3221 da impugnação e folhas 4077/4078 e 4214 do Recurso Voluntário, caindo por terra os inverídicos fundamentos utilizados para alicerçar a preclusão consumativa combatida.

Dessa forma, resta demonstrado pelo teor dos Acórdão Paradigmas acima descritos (Doc. Anexo), o cumprimento da exigência referente a demonstração da divergência jurisprudencial, uma vez que, há evidente confronto de situações similares com incidências específicas na legislação tributária divergente (art. 16 do Decreto 70.235/72) o qual esse r. Conselho mantém entendimento jurisprudencial divergente em cada caso concreto.

Em relação ao **primeiro paradigma** (Acórdão nº 1401-003.039), entendo que assiste razão à Recorrente ao afirmar que há uma divergência jurisprudencial relativamente à questão da possibilidade de inovação nas razões de defesa.

No presente caso, o Colegiado entendeu que restou materializada a preclusão consumativa quanto ao argumento formulado apenas em sede de Recurso Voluntário, no sentido de que os registros do estoque de ácido sulfúrico – insumo controlado pela Polícia Federal – evidenciariam que a produção de baterias seria incompatível com geração de receitas tidas por omitidas pela Autoridade Fiscal.

Ocorre que, em memoriais, a Recorrente havia trazido aos autos Laudo Técnico contendo conclusão de que a quantidade de ácido sulfúrico adquirida nos anos de 2012 a 2015 de fato não permitiria a produção e venda de baterias além daquelas efetivamente contabilizadas. Quanto a esse ponto, no voto que conduziu a decisão recorrida, restou assentado que “a questão aqui não se resume, apenas, ao momento correto para a apresentação das provas nos autos”, mas principalmente quanto ao “momento para se trazer os argumentos necessários para desconstruir as ilações da fiscalização, ou seja, se houve ou não preclusão consumativa da discussão”.

Depois de reproduzir o inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, e de colacionar lição doutrinária do professor James Marins, o i. Relator concluiu que “não se mostra factível, neste momento processual, se inovar no argumento e trazer uma discussão nunca aventada no processo”, sendo “temerária essa medida, uma vez que vai de encontro com várias regras que regem o processo administrativo, dentre elas, por exemplo, a necessidade do duplo grau de julgamento”. Em síntese, no Acórdão recorrido concluiu-se que “não poderia, após a apresentação da sua Impugnação, a Recorrente trazer novos argumentos, que, de alguma forma, se prestariam a desconstituir o lançamento do crédito tributário”.

Em seu apelo especial, a Recorrente alega que neste ponto o Acórdão recorrido diverge da decisão proferida no Processo nº 12448.726713/2016-01, julgado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento. Trata-se do

Acórdão nº 1401-003.039, cuja ementa segue abaixo reproduzida na parte pertinente à arguição de divergência:

(...)

Segundo a Recorrente, no Acórdão paradigma entendeu-se possível considerar argumentação levada aos autos apenas em sede de memoriais, pelo fato de representar a possibilidade de erro do lançamento.

De fato, em análise ao interior teor do voto que conduziu a decisão paradigma, constata-se que a i. Relatora destacou que, “em sede de memoriais e realização de sustentação oral, a Recorrente chama a atenção para a necessidade de se enfrentar questão que vicia toda a autuação”, que até então não havia sido suscitada.

Portanto, entendo que restou demonstrada a existência de divergência jurisprudencial quanto ao primeiro paradigma, haja vista que no Acórdão recorrido entendeu-se que, por força da preclusão consumativa, uma razão de defesa não apresentada na impugnação ao lançamento não poderia ser apreciada pelo órgão julgador de segunda instância; enquanto que no paradigma trazido pela Recorrente adotou-se entendimento diametralmente oposto diante de situação análoga, no sentido de que, excepcionalmente, deve ser conhecida razão de defesa formulada apenas em memoriais, quando se tratar de possibilidade de erro no lançamento que pode alterar a base do tributo lançado.

(...)

Conclusão

Encerrado este exame complementar de admissibilidade, proponho que seja dado seguimento parcial ao Recurso Especial em relação à matéria nº 2: admissão no processo de documento novo, mas unicamente quanto ao Acórdão paradigma nº 1401-003.039.

Não houve agravo e nem oferecimento de contrarrazões ao Despacho de Admissibilidade complementar.

É o relatório no que entendo essencial.

VOTO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

TEMPESTIVIDADE

A tempestividade foi aferida quando do exame de Admissibilidade, tendo sido os recursos considerados tempestivos.

CONHECIMENTO

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

No caso do primeiro Acórdão Paradigma (Processo nº 1301-002.749), este Conselheiro entende não haver similitude fático-jurídica. Nesse caso, não foi somente o fato da comprovação dos poderes das partes envolvidas. Tratou-se de um conjunto de transações complexas no âmbito da operação denominada “Operação Saqueador”, envolvendo o Sr. Carlos Ramos Cachoeira. Pela própria ementa do Acórdão Paradigma, pode-se concluir que o mesmo, em verdade, está em linha com o Acórdão Recorrido.

Eis a ementa, com nossos grifos:

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

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.”

No cotejamento entre as razões de decidir do Acórdão Recorrido e o primeiro Acórdão Paradigma, este Conselheiro chegou à mesma conclusão do arrazoado constante do voto da I. Conselheira Livia de Carli Germano, no Acórdão nº 9101-006.641, sessão de 11 de julho de 2023, de onde se extrai:

“Quanto ao paradigma 1301-002.749, o despacho de admissibilidade observa que tal decisão “relativizou a necessidade de individualização de conduta, quando o responsável comprovadamente detenha poderes de administração da pessoa jurídica ao tempo dos fatos”.

Analisando o julgado, não chego à mesma conclusão. Tal julgado analisou a responsabilização de sócias de direito administradoras, interpostas pessoas, de empresas que, segundo se apurou, eram administradas de fato pelo Sr. ADIR ASSAD, e foram investigadas no âmbito da chamada CPMI do Cachoeira e de operações da Polícia Federal. A ementa do julgado resume o entendimento manifestado no voto, de que “Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.” A responsabilidade, no caso do paradigma 1301-002.749 foi mantida quanto ao administrador de fato, após se observar que este não necessariamente seria o administrador que constava dos documentos societários. Não houve relativização da necessidade de individualização da conduta para fins e apuração da

responsabilidade tributária -- pelo contrário, tanto houve que se responsabilizou quem efetivamente praticou os atos e não quem apenas constava nos documentos como tendo poderes de administração.

No mesmo sentido, analisando este paradigma, a Conselheira Edeli Pereira Bessa conclui no acórdão 9101-005.751 (grifamos):

Assim, têm razão os responsáveis quando apontaram nos autos do processo administrativo nº 10530.723584/2013-83 a existência de dessemelhança entre referido paradigma e o acórdão lá recorrido, que adota os mesmos fundamentos daquele exarado nestes autos, porque a manutenção da imputação de responsabilidade em face de demonstração de “efetiva gestão”, precedida de acusação em face da figura de uma única administradora, imputando-lhe as ações que resultaram na fraude constatada, não apresenta similitude fática com o recorrido, cuja acusação foi classificada como carente de descrição das condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de os imputados responsáveis serem diretores da contribuinte que praticou a conduta fraudulenta.

Especial nota cabe aos esclarecedores apontamentos da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa (em Declaração de Voto), cujos trechos a seguir muito bem podem ser reproduzidos para o presente caso:

“ Os casos ali comparados, porém, não traziam dúvidas quanto à atuação dos imputados na administração das sociedades. Enquanto, de um lado, compreendeu-se que a atuação dos diretores deveria ter sido individualizada, não podendo a responsabilidade ser calcada na suposta tolerância ou omissão dos diretos às ações que levaram a empresa a infringir a legislação tributária, de outro invocou-se as reiteradas manifestações do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que mostra-se suficiente para tal individualização de conduta a comprovação de que o acusado detinha poderes de administração da pessoa jurídica.

Daí o voto divergente desta Conselheira quanto à caracterização do dissídio jurisprudencial no referido precedente: se o recorrido não está calcado em circunstâncias específicas acerca da atuação dos imputados, e o debate se estabelece, apenas, quanto à necessidade de individualização das condutas dos administradores de pessoa jurídica contra a qual subsiste imputação de infração penal dolosa, a distinção entre as infrações imputadas mostra-se irrelevante.

(...)

Com respeito ao paradigma nº 1301-002.749, importa registrar que ele já foi revisitado por este Colegiado em razão de recursos especiais apreciados no Acórdão nº 9101- 006.116. No âmbito da responsabilidade tributária a pessoas físicas somente foi rediscutida a imputação feita a Soiany Coelho e Sibely Coelho, subsistindo a responsabilização de Adir Assad e Sônia Mariza Branco. No voto declarado no Acórdão nº 9101-006.116, esta Conselheira assim sintetizou os fundamentos para manutenção da responsabilização de todos os acusados no paradigma nº 1301-002.749:

(...)

O voto condutor do paradigma, portanto, foi influenciado pela interposição de pessoas no quadro social que atuaram como efetivos administradores das pessoas jurídicas integrantes do “Grupo Rock Star”, em nome de Adir Assad, todos referidos em diversas operações policiais (“Operação Saqueador”, “Operação Monte Carlo” e “Operação Vegas”, além da “Operação Lava Jato”). Neste contexto, impõe-se a sua rejeição para caracterização do dissídio jurisprudencial porque, também aqui, a conduta dos responsáveis foi referida com características específicas que, com mais razão, não permitem isolar o entendimento do outro Colegiado do CARF sob a premissa de que a responsabilidade tributária do administrador se impõe na hipótese em que resta comprovado o intuito doloso (sonegação), dado que tal gravame foi afirmado mesmo sobre o crédito tributário cuja qualificação da penalidade foi afastada, a evidenciar que a interposição de pessoas e a atuação destas foi determinante para a decisão ora invocada pela PGFN.”

Breve nota cabe apenas para lembrar que o Acórdão Paradigma nº 1301-002.749 foi reformado pelo Acórdão nº 9101-006.116, da 1ª Turma do CSRF, em sessão de 13 de maio de 2022, posterior à interposição do Recurso Especial da Fazenda.

Assim restou ementado no que é pertinente ao presente feito:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIAS ADMINISTRADORAS. LARANJAS. IMPOSSIBILIDADE.

Não se verifica adequada a inclusão de responsáveis no polo passivo da obrigação tributária quando não comprovados nem a prática de atos de administração ou gestão da empresa por parte de tais pessoas, nem o auferimento de qualquer benefício econômico na situação que constitua o fato gerador. Ausência dos pressupostos para a aplicação, respectivamente, dos artigos 135, III e 124, I, do CTN.

E, quanto à decisão, temos:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação às matérias “multa qualificada” e “decadência”, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, conhecer da matéria “multa qualificada”, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram pelo não conhecimento; votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob; (ii) por voto de qualidade, conhecer da matéria “decadência”, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo não conhecimento; (iii) por maioria de votos, não conhecer da matéria “multa agravada”, vencidos os conselheiros Livia De Carli

Germano (relatora), Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo conhecimento; (iv) no mérito, em na parte conhecida, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões do voto vencedor, cada um por fundamentos distintos, os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca. Em relação ao Recurso Especial dos Coobrigados, acordam em: (a) por unanimidade de votos, conhecer dos recursos de Soiany Coelho e Sibely Coelho e não conhecer do recurso de Sônia Mariza Branco; (b) por maioria de votos, dar provimento aos recursos de Soiany Coelho e Sibely Coelho para excluí-las do polo passivo da obrigação tributária, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhes provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luis Henrique Marotti Toselli, e, por fundamentos distintos, o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

Quanto ao Acórdão Paradigma nº 1302-000.458 (Caso Embalo Embalagens), sessão de 26 de janeiro 2011, o caso ali analisado era de falta completa de escrituração, apresentação de DCTF, DIPJ, não atendimento aos pedidos da fiscalização e as provas coletadas foram consideradas suficientes para atribuir a responsabilidade. Vejamos passagem do voto vencedor:

Alega a recorrente que o sócio gerente não pode ser responsabilizado pelos tributos devidos pela empresa em caso de simples inadimplência, argumento com o qual concordo, em consonância com a jurisprudência dominante neste colegiado e também junto ao Poder Judiciário.

No entanto, não é esse o caso dos autos.

No presente caso, diante de uma receita de R\$51.156.366,01 (apurada a partir do livros do ICMS), a recorrente não pagou nenhum centavo de tributos federais, não apresentou DIPJ e não reconheceu seus débitos pela apresentação de DCTF's, além do fato de não registrar esses fatos na contabilidade.

Não se trata de responsabilizar o sócio pela inadimplência da empresa, mas sim, por desrespeito à Lei (comercial, civil e tributária) e ao contrato social.

Sobre a matéria manifestou-se a DRJ:

A princípio, cabe esclarecer que a pessoa jurídica fiscalizada constitui-se numa sociedade limitada, com Capital Social de R\$62.000,00, no qual as 62.000 quotas encontram-se distribuídas entre os sócios Gibrail Elias Mikhail Hanna, detentor de 61.380 quotas, e Kátia Arantes Romano Hanna, detentora de 620 quotas.

Por sua vez, o inciso VII da Consolidação Contratual da Embalo Embalagens Lógicas LTDA, fls. 184, discorre sobre o administrador da sociedade:

“VII – A administração da sociedade é exercida somente pelo sócio GIBRAIL ELIAS MIKHAIL HANNA, ao qual se incumbe de todas as operações sociais, visando sempre um bom andamento dos negócios da empresa e representando a sociedade judicial e extrajudicialmente, de forma passiva e ativa, ficando-lhe autorizado o uso da empresa em negócios de seus interesses, como: endossos, avais, fianças, abonos ou qualquer outro fim gratuito por sua natureza, respondendo perante a sociedade e a terceiros, pelo excesso de mandato e pela violação da lei.” Resta demonstrado, portanto, que o sr. Gibrail Elias Mikhail Hanna detém poderes de administração sobre a pessoa jurídica.

Tal constatação é fundamental, uma vez que o inciso III do art. 135 do CTN trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas, ou seja, o fundamento da responsabilização repousa sobre as pessoas que detêm poderes de gerência, e não sobre aqueles que somente sejam sócios. Assim, o responsável pode ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto de um diretor contratado.

Entretanto, a plena subsunção ao comando do art. 135 do CTN demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Ainda, cabe verificar se a conduta do agente foi dolosa, consubstanciando-se o elemento subjetivo, no qual a responsabilidade nasce apenas se o administrador agir intencionalmente, mesmo ele sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento.

Dentre as obrigações previstas a que os empresários estão sujeitos, em termos gerais, incluem-se a de manter escrituração regular de seus negócios e a de levantar demonstrações contábeis periódicas.

O dever de manter a escrituração dos negócios de que participam encontra-se previsto no art. 1.179, caput, do novel Código Civil:

“Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.” Contudo, observe-se que o descumprimento de obrigação de escrituração marcou apenas o início de uma série de ações, promovidas pelo administrador, visando ocultar as receitas auferidas pela sociedade empresária. Não por acaso, optou por não enviar as declarações a que se encontram sujeitas as pessoas jurídicas sob o seu regime de tributação, DIPJ e DCTF.

Por consequência, não apurou nem efetuou o recolhimento dos tributos devidos.

Observe-se que o caso concreto não trata de uma mera falta de pagamento de tributos. Constitui-se em uma série de atos tomados pelo administrador, desde a não manutenção de escrituração completa até o não envio de declarações das quais as pessoas jurídicas encontram-se obrigadas. Fosse a situação apenas o inadimplemento do recolhimento dos impostos e contribuições por notória incapacidade financeira da pessoa jurídica, a responsabilidade subsistiria apenas sobre a empresa.

Contudo, verifica-se uma série de condutas, ordenadas e planejadas, com o claro intuito de ocultar as receitas auferidas, para não oferecê-las à tributação. A conduta dolosa do administrador encontra-se claramente caracterizada.

Observe-se que o contrato social da contribuinte atribui, ao administrador, a incumbência de “todas as operações sociais, visando sempre um bom andamento dos negócios da empresa (...) respondendo perante a sociedade e a terceiros, pelo excesso de mandato e pela violação da lei.” Ou seja, não apenas a legislação fiscal e comercial, mas também o contrato social da contribuinte foi descumprido, tendo em vista que o administrador não cumpriu com suas obrigações, agindo em nítida discordância com o estatuto da empresa. Como visar pelo bom andamento dos negócios da empresa, conforme previsão expressa do estatuto da sociedade empresária, desobedecendo-se, sumariamente, a legislação vigente?

Fica evidente que o sócio gerente, de forma consciente, pois não pode admitir que o sócio, diante de uma receita de mais de R\$ 50 milhões, sem escrituração contábil, sem apresentação de DIPJ e, em especial sem o pagamento ou confissão de qualquer tributo federal, possa alegar que desconhecia tais situações e que não houve o elemento subjetivo da vontade consciente da prática de tais atos.

Entendo que as provas trazidas pela fiscalização demonstram, de forma evidente e inquestionável, que o sócio gerente teve conhecimento e poder de decisão sobre os fatos acima descritos, violando, conscientemente, a lei comercial (falta de escrituração), a lei fiscal (omissão de receitas e falta de pagamento) e o contrato social.

Quanto ao Acórdão Recorrido, na parte que afastou a responsabilidade solidária e que ora se recorre, temos:

4.1) DA ATRIBUIÇÃO DAS RESPONSABILIDADES COM BASE NO ARTIGO 124, INCISO I DO CTN.

No que tange à imputação de responsabilidade tributária com base no artigo 124, inciso I do CTN, este julgador tem uma visão mais restrita para a aplicação do dispositivo em comento, que tem a seguinte redação:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

A leitura deste dispositivo leva o intérprete à conclusão de que o "interesse comum" está atrelado ao fato gerador da obrigação tributária. Assim, para ser responsável solidária pelos créditos tributários, a pessoa (seja ela física ou jurídica) tem que ter tido participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária. Ou seja, a expressão "interesse comum" se dirige às pessoas que, de alguma forma, participaram do fato (critério material) descrito no antecedente da regra matriz.

O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento fixado neste sentido, como se observa do julgado, cuja ementa segue citada abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SUJEIÇÃO PASSIVA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas" (HARADA, Kiyoshi. 'Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador')" (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel.

Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009).

2. "Para se concluir sobre a alegada solidariedade entre o banco e a empresa de arrendamento para fins de tributação do ISS, seria necessária a reapreciação do contexto fático-probatório, providência inadmissível em sede de recurso especial, consoante a Súmula 7/STJ" (AgRg no AREsp 94.238/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 16/10/2012). No mesmo sentido: AgRg no Ag 1.415.293/RS, Rel.

Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 21/09/2012.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 27/03/2015) (destacou-se)

Assim, na imputação de responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN, é dever do agente que promove a autuação comprovar que os eventuais responsáveis, de alguma forma, tenham "interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal".

No presente caso, com relação às pessoas físicas elencadas como responsáveis, data venia, a fiscalização não trouxe aos autos, tampouco comprovou, qual seria o “interesse comum” a ensejar aquelas responsabilizações. (grifos nossos)

Assim, de acordo com as premissas acima colocadas, no que tange ao artigo 124, inciso I do CTN, deve ser afastada a responsabilidade dos sócios da Recorrente.

(...)

4.1) DA ATRIBUIÇÃO DAS RESPONSABILIDADES COM BASE NO ARTIGO 135, INCISO III DO CTN.

(...)

Como mencionado acima, este julgador tem convicção de que, quando o dispositivo legal fala em responsabilidade "pessoal" do agente, uma vez identificadas alguma das condutas elencadas no citado dispositivo, a responsabilidade pelo pagamento do tributo passa a ser apenas daquele agente, excluindo-se a responsabilidade da pessoa jurídica contribuinte, que, em última análise, é lesada pela conduta dolosa de quem a representa.

Assim, não estaria correto em se falar em responsabilidade solidária, nem subsidiária e, sim, em responsabilidade pessoal, como a interpretação, não só literal, mas sistemática do ordenamento jurídico impõe.

Independentemente dessa posição, que, diga-se, não prevalece nas decisões do Poder Judiciário e no âmbito do CARF (Súmula nº 130), no presente caso, entende-se que a fiscalização não conseguiu provar quais as condutas praticadas pela maioria sócios, que pudessem autorizar a responsabilização destes pelo pagamento dos créditos tributários.

Explica-se.

Quando se analisa o Termo de Verificação Fiscal e, especialmente o Relatório Fiscal, que foram, a princípio, suficientemente explorados no presente voto, o que se pode perceber é que as únicas condutas ilícitas, individualizadas e caracterizadas pela fiscalização, foram com relação aos sócios José Carlos Caminha, José Ricardo Miranda e Dalilo Bilches Medinas. (grifamos)

De fato, com relação ao sócio José Carlos Caminha, a fiscalização demonstrou que as planilhas com os controles paralelos da contabilidade estavam em seu poder, além de ter transcritos diversas interceptações telefônicas, em que ficaram caracterizadas as condutas ilícitas praticadas pessoalmente por ele, com o fim de ocultar o nascimento da obrigação tributária.

Não se pode perder de vista, inclusive, que naquelas escutas telefônicas ele era apontado pelos funcionários como a pessoa que dava o direcionamento de como a contabilidade deveria ser mascarada. Veja-se, neste sentido, o que constou do Relatório Fiscal:

A interceptação da conversa telefônica entre os contadores das duas indústrias, Anderson (SP) e Vagno (MG), demonstra bem tal situação, na qual os balanços de ambas eram “maquiados”, de acordo com as ordens do “TIO”, que, conforme informação da Polícia Federal, parece ser o sócio José Carlos Caminha:

Já com relação ao sócio José Ricardo Miranda, a fiscalização demonstrou as condutas por ele praticadas, em especial, quando restou afirmado por um dos denunciante, exfuncionário das entidades, para que ele abrisse, em seu nome, um dos depósitos de distribuição.

Este fato ficou bem demonstrado pelo acórdão recorrido. Veja-se:

O sócio administrador José Ricardo Miranda teria solicitado ao exfuncionário da Tudor MG, Antonio Francisco Xavier Filho, então chefe do Setor Financeiro, que “emprestasse” seu nome para constituição do depósito controlado Tudor Capital, conforme confissão deste último no termo de reinquirição nos autos do IPL, onde referido ex-funcionário

Por fim, no que tange ao sócio Dalilo Bilches Medinas, a fiscalização demonstrou que este sócio que dava orientações e comandava dos depósitos de distribuição. Mais uma vez se vale do que restou demonstrado no acórdão da Turma Julgadora a quo. Confira-se:

O sócio administrador Dalilo Bilches Medinas, por sua vez, conforme demonstrado acima, de acordo com as receptações autorizadas, teria determinado às empresas vinculadas ao Grupo Tudor orientações gerenciais de subordinação visando coibir inconsistências nas informações a serem prestadas à RFB pelos respectivos gerentes (sócios), a fim de não gerar reflexos indesejados nos depósitos controlados.

Assim, entende-se que, com relação aos sócios José Carlos Caminha, José Ricardo Miranda e Dalilo Bilches Medinas houve a devida motivação no lançamento para imputação da responsabilidade com base no artigo 135, inciso III do CTN.

Contudo, com relação aos demais sócios, com toda venia, a fiscalização, no trabalho minucioso que fez, deixou de apontar as condutas por eles praticadas, o que torna imperioso o afastamento da responsabilidade tributária com base no já mencionado artigo 135, inciso III do CTN.

Há de se ressaltar que não se concorda com o acórdão recorrido, quando afirma que a responsabilidade dos demais sócios estaria suficientemente caracterizada, uma vez que alguns deles “constam da ficha cadastral” da conta junto ao Bradesco, “mantida à margem de escrituração”.

É que entende-se que o fato de constar na ficha cadastral é bem diferente de movimentar a conta. Neste caso, deveria, a fiscalização, ter apontado em que medida os demais sócios contribuíram com a prática dos ilícitos apurados. Contudo, isso não consta do trabalho da fiscalização ora em análise

Portanto, como se pode observar, foi da análise criteriosa das provas trazidas aos autos que o Colegiado do Acórdão Recorrido chegou à conclusão pelo afastamento ou manutenção das responsabilidades de cada agente, não se podendo afirmar que o Acórdão Paradigma em face da mesma situação pudesse resultar em uma decisão diferente.

Com efeito, oriento meu voto para NÃO CONHECER do Recurso Especial da PGFN.

RECURSO ESPECIAL DA TUDOR

Esclareça-se, *ab initio*, o entendimento deste Conselheiro sobre a decisão judicial em sede de Mandado de Segurança tratado no Relatório.

Entendo que este feito deve ter seu seguimento de acordo com os mesmos termos do despacho de admissibilidade do PAF nº 10825.721567/2017-20, pois a única forma de interferência direta nestes autos e oriunda daquele julgamento (conforme alegado no MS) só existe em razão das matérias que foram lá admitidas. Não há na decisão do Mandado de Segurança a ampliação do julgamento a se alcançar todas as matérias manejadas pela Impetrante no presente feito.

Vejamos passagem do voto do Mandado de Segurança:

Assim, por certo que a pendência de julgamento no PA 10825.721567/2017- 20 interfere no Processo Administrativo n.º 10825.721565/2017-31, atraindo a incidência do art. 151, III, do CTN para este último processo.

Esse entendimento também pode ser corroborado pelas seguintes passagens constantes da inicial do “*writ*”:

(...)

Desta forma houveram decisões conflitantes sobre o mesmo fato, embasado sobre o mesmo Acórdão Paradigma, onde a principal e primeira acertada decisão (Empresa Ind. Tudor MG de Baterias no processo conexo nº 10825.721567/2017-20), reconheceu a admissibilidade à matéria nº 2: possibilidade de inovação de argumento da defesa, tendo como paradigma o Acórdão nº 1401-003.039, devendo o mesmo racional ser aplicado ao caso do processo administrativo que ora é vítima do ato coator, tendo em vista a nítida conexão entre os processos; Pois com o julgamento pela CSRF do Recurso especial favorável ao contribuinte no processo nº 10825.721567/2017-20, **o mesmo também será diretamente reflexo à situação da Impetrante, pois a análise das provas carreadas aos autos após a Impugnação, e aceita a admissibilidade para julgamento em Recurso Especial no processo conexo 10825.721567/2017-20, em especial o Laudo de consumo do ácido sulfúrico, para fabricação de baterias é inerente a ambos os contribuintes, atestando a capacidade de produção de ambas as empresas que utilizam a mesma matéria prima do citado laudo técnico.** (grifos no original)

(...)

Também encontra-se presente o risco de dano irreparável ou de difícil reparação (periculum in mora), uma vez que, o julgamento fracionado de processos conexos pode gerar uma série de prejudicialidade à parte demandante, entre os quais as decisões contraditórias sobre o mesmo fato, e o que é pior, embasado sobre o mesmo Acórdão Paradigma, onde a principal e primeira acertada decisão (Empresa Ind. Tudor MG de Baterias no processo conexo nº 10825.721567/2017-20), reconheceu a admissibilidade à matéria nº 2: possibilidade de inovação de argumento da defesa, tendo como paradigma o Acórdão nº 1401-003.039, devendo o mesmo racional ser aplicado ao caso do processo administrativo que ora é vítima do ato coator, podendo processos conexos e vinculados terem desfechos totalmente diferentes, sendo que, a decisão de um processo interfere diretamente até mesmo no fato gerador para quantificação do crédito tributário do outro processo.

(...)

VIII- CONCLUSÃO E PEDIDO

Face ao todo arrazoado até aqui, possui a Impetrante direito líquido e certo a ver processado o recurso especial que interpôs no processo nº 10825.721565/2017-31, a exemplo do que lhe foi assegurado pela mesma Primeira Sessão de Julgamento do CARF no processo conexo nº 10825.721567/2017-20, possuindo ambos processos o mesmo Acórdão Paradigma, prevenindo-se assim, decisões finais conflitantes. Afinal, sendo os dois recursos especiais processados e julgados pela mesma Câmara Superior de Recursos Fiscais, a solução dos conflitos será uma só, seja a favor da Impetrante – como se espera –, seja contra, mas, nos dois cenários, estará preservado um tratamento isonômico, exigência não só do princípio da igualdade mas, também, da segurança jurídica.” (grifos nossos)

Como mencionado, no Despacho de Admissibilidade complementar no PAF nº 10825.721567/2017-20, houve seguimento do Recurso Especial apenas *“quanto à matéria nº 2: admissão no processo de documento novo, unicamente quanto ao Acórdão paradigma nº 1401-003.039”*.

No PAF nº 10825.721567/2017-20 este Conselheiro manifestou-se pelo não conhecimento da matéria em razão da inexistência de similitude fático-jurídica entre os Acórdãos comparados, cujas razões de decidir são abaixo reproduzidas:

O Paradigma admitido pelo Despacho de Admissibilidade complementar foi o autuado sob o nº 1401-003.039, para a *“matéria nº 2: admissão no processo de documento novo”*, pois *“no Acórdão recorrido entendeu-se que, por força da preclusão consumativa, uma razão de defesa não apresentada na impugnação ao lançamento não poderia ser apreciada pelo órgão julgador de segunda instância; enquanto que no paradigma trazido pela Recorrente adotou-se entendimento diametralmente oposto diante de situação análoga, no sentido de que,*

excepcionalmente, deve ser conhecida razão de defesa formulada apenas em memoriais, quando se tratar de possibilidade de erro no lançamento que pode alterar a base do tributo lançado.”

No caso do Acórdão Paradigma, um aspecto relevante que cabe destaque diz respeito à matéria da inovação. Vejamos (com grifos nossos):

Erro de direito - Possibilidade de reconhecimento da isenção ampla do art. 12 da Lei nº. 2.613/55, independentemente de preenchimento de quaisquer requisitos.

Em sede de memoriais e realização de sustentação oral, a Recorrente chama a atenção para a necessidade de se enfrentar questão que vicia toda a atuação, no que diz respeito a necessidade de se reconhecer a isenção ampla à atuada independentemente do preenchimento de quaisquer requisitos.

Isto porque, aponta que o SESC é um serviço social autônomo vinculado à promoção de atividades de interesse público, sendo o mesmo custeado pela arrecadação tributária através da contribuição social instituída no art. 3, §1º do DL nº. 9.853/1946, possuindo inúmeros privilégios próprios das pessoas jurídicas de direito público. Por tal razão, o patrimônio do SESC é equiparado por lei – plenamente vigente – ao patrimônio da própria União Federal - art. 12 e 13 da Lei nº. 2.613/55, e contemplado com ampla isenção fiscal:

Art 12. Os serviços e bens do S. S. R. gozam de ampla isenção fiscal como se fôsem da própria União.

Art 13. O disposto nos arts. 11 e 12 desta lei se aplica ao Serviço Social da Indústria (SESI), ao Serviço Social do Comércio (SESC), ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC). (Vide Lei nº 8.706, de 1993)

Desta forma, verifica-se que a lei não condicionou às entidades do sistema ‘S’ ao cumprimento de determinados requisitos para o gozo da ampla isenção fiscal.

O argumento da Recorrente encontra amparo em diversos julgados do STJ, que entendem pela irrelevância das entidades do Sistema S serem classificadas ou não como beneficentes de assistência social ou não, pois sua isenção decorre diretamente da lei (arts. 12 e 13 da Lei n. 2.613/55) e não daquela condição que se refere à imunidade constitucional (art. 195, §7º, da CF/88). O raciocínio também exclui a relevância de se verificar o cumprimento dos requisitos do art. 55, da Lei n. 8.212/91 (agora dos arts. 1º, 2º, 18, 19, 29 da Lei n. 12.101/2009), notadamente, a existência de remuneração ou não de seus dirigentes (REsp 1430257 / CE, AgRg no REsp 1417601 / SE; REsp 1704826 / RS).

Desta forma, descabe a atuação feita à Recorrente tendo por fundamento a exigência quanto ao cumprimento dos requisitos do art. 55, da Lei n. 8.212/91 (agora dos arts. 1º, 2º, 18, 19, 29 da Lei n. 12.101/2009).

Neste seguir, por claro e objetivo, acolho o argumento quando à existência de erro de direito na acusação fiscal e julgo-a improcedente, dando provimento ao recurso voluntário.

Neste caso, cabia à autoridade fiscal primeiro ter descaracterizado a Recorrente como entidade do sistema "S", em razão de eventual desvio de finalidade, caso constatadas provas suficientes neste sentido, análise que sequer foi realizada de forma exaustiva, sem leitura acurada dos documentos carreados na impugnação, como apontado pela Recorrente em seu Voluntário, de modo que em não tendo sido promovida esta descaracterização, não há como afastar a isenção estabelecida em lei específica.

Ante o exposto, oriento meu voto para superar a alegação de nulidade, afastar a decadência e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.”

Já no Acórdão Recorrido, temos (com grifos nossos):

“No Recurso Voluntário, no tópico em que defende a nulidade do acórdão recorrido, por supostamente ter cerceado o seu direito de defesa, quando do indeferimento do pedido de realização de perícia ou diligência, a Recorrente sustenta ser *“possível de forma prática analisar venda sem nota fiscal com a simples pesquisa do consumo de ácido sulfúrico por bateria em função de que esta matéria prima só pode ser adquirida com cadastro e controle do volume consumido mensal pela Polícia Federal, e não é possível adquirir sem documentação fiscal”*.

Posteriormente, no dia 25/09/2019, como já relatado acima, a Recorrente juntou aos autos 03 petições, às quais deu o nome de “memoriais”. Em uma delas (comprovante de juntada de fls. 4.567), a contribuinte apresentou laudo pericial por ela encomendado, que trata da questão do ácido sulfúrico (fls. 4.574 a 4.567).

Nesta petição, a Recorrente defende, com base no que supostamente restou demonstrado no laudo pericial, que seriam irreais as ilações da fiscalização, em especial no que tange aos valores apurados como omissão de receita, uma vez que, na produção de baterias, o ácido sulfúrico é um insumo essencial e tem sua comercialização controlada pela Polícia Federal.

Alega, assim, que não há respaldo na acusação fiscal, na medida em que todo o ácido sulfúrico *“efetivamente adquirido e consumido pela empresa na produção de baterias”*, estaria em consonância com as suas demonstrações contábeis, ou seja, a alegação da Recorrente é no sentido de que as vendas de baterias devidamente contabilizadas, juntamente com a aquisição e consumo daquele insumo (que é controlado pela PF), demonstrariam que não houve vendas à margem das demonstrações contábeis (omissão de receitas).

De pronto, não se pode deixar de alertar que a Recorrente, quando da apresentação da Impugnação Administrativa não trouxe a presente discussão ao processo. Neste sentido, o acórdão recorrido não se posicionou sobre essa questão, uma vez que, reitere-se, não foi apresentada pelo contribuinte.

Já no Recurso Voluntário consta apenas um parágrafo – transcrito acima - em que a Recorrente, aduzindo pela nulidade do acórdão recorrido, alega que uma perícia ou diligência poderiam facilmente confirmar suas colocações.

Assim, no dia 25/09/2019, sem qualquer justificativa pela extemporaneidade, a Recorrente trouxe aos autos petição e prova documental para análise deste colegiado.

Pois bem. Como demonstrado alhures, o posicionamento pessoal deste relator é por uma efetividade máxima do Princípio da Verdade Material no âmbito do processo administrativo fiscal, o que impõe ao julgador buscar a realidade dos fatos efetivamente ocorridos, para que não haja a incidência de tributação fora dos contornos definidos pelo legislador.

Contudo, sabe-se que este entendimento, em diversas ocasiões, não é acompanhado pelos demais integrantes da Turma de Julgadora, na composição até então vigente. Assim, por lealdade processual, se faz esse alerta, até mesmo para não induzir os demais julgadores a decidirem de forma contrária ao posicionamento por eles adotado em outros julgamentos.

De toda forma, a questão aqui não se resume, apenas, ao momento correto para a apresentação das provas nos autos. A discussão é o momento para se trazer os argumentos necessários para desconstruir as ilações da fiscalização, ou seja, se houve ou não preclusão consumativa da discussão.

É que, quando se analisa o artigo 16 do Decreto 70.235/72, pode-se perceber que o inciso III do dispositivo legal deixa bem claro que, na Impugnação, o contribuinte deverá apresentar os “motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”. Veja-se:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

O professor James Marins assim se pronuncia acerca da preclusão consumativa:

“A preclusão consumativa dá-se quando o ato processual já foi praticado e impede a repetição ou complementação do expediente processual. Assim, uma mesma impugnação fiscal não pode ser deduzida duas vezes nem tampouco pode ser formulada e posteriormente complementada (mesmo que dentro do prazo fixado em lei), pois a formulação inicial exaure, isto é, consuma em definitivo a prática do ato.” (MARINS, Marins. Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 11ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018. Pág. 275) (destacou-se)

No presente caso, pela análise dos autos, fica fácil perceber que a discussão em comento só foi trazida pela Recorrente, após a apresentação do Recurso Voluntário, oportunidade em que a contribuinte trouxe suas razões para demonstrar a fragilidade da imputação de omissão de receitas, bem como acostou aos autos prova documental para corroborar os seus argumentos.

De fato, pela literalidade do dispositivo acima, não se mostra factível, neste momento processual, se inovar no argumento e trazer uma discussão nunca aventada no processo. É temerária essa medida, uma vez que vai de encontro com várias regras que regem o processo administrativo, dentre elas, por exemplo, a necessidade do duplo grau de julgamento. Lembre-se que, como alertado acima, a DRJ não se pronunciou sobre esse argumento, porque não foi desenvolvido na Impugnação Administrativa apresentada. Esse colegiado já se posicionou sobre a impossibilidade de se trazer novos argumentos em sede de Recurso Voluntário. Veja-se:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

MATÉRIA NÃO TRAZIDA NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Não devem ser conhecidas matérias não aduzidas na defesa inicial em razão da preclusão consumativa.

(...) (Acórdão nº 1302-003.887 – Julgamento em 15/08/2019)

Assim, entende-se que não poderia, após a apresentação da sua Impugnação, a Recorrente trazer novos argumentos, que, de alguma forma, se prestariam a desconstituir o lançamento do crédito tributário.

Desta feita, REJEITA-SE o argumento apresentado pelo Recorrente”

O que tem em comum em ambos os Acórdãos é o fato das questões em julgamento terem sido trazidas em memoriais e em momento posterior à impugnação. Contudo, para a constituição do dissenso jurisprudencial neste caso, o aspecto importante a se ter em conta é o objeto subjacente.

Nesse sentido, o Acórdão Recorrido entendeu haver uma inovação no argumento de defesa, a partir da apresentação do documento (laudo) após o oferecimento do Recurso Voluntário. No caso tratado pelo Acórdão Paradigma, a hipótese é diversa. Trata-se de alegação de erro de direito na acusação fiscal - erro na aplicação efetiva do comando legal. Em outras palavras, a autuação estava eivada de vício insanável em razão de equívoco na valoração jurídica dos fatos e status (qualificação de entidade isenta) do contribuinte.

O que os memoriais no caso do Acórdão Paradigma produziram, ao meu sentir, foi o equivalente (guardadas as proporções e o caso em concreto, por óbvio) aquilo que observamos

nos procedimentos regimentais de órgãos judicantes conhecido como “Pela Ordem”². Portanto, no caso do Acórdão Paradigma, ao meu sentir, não se trata de matéria relativa ao art. 16, do Decreto nº 70.235/72, esta sim, tratada no Acórdão Recorrido.

Assim, oriento meu voto para NÃO CONHECER do Recurso Especial do Sujeito Passivo e do Responsável Solidário.

CONCLUSÃO

Diante de todo exposto, NÃO CONHEÇO do Recurso Especial da PGFN, e NÃO CONHEÇO do Recurso Especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O procedimento fiscal em referência tem origem em denúncia que assim resumiu o esquema: “É feito uma venda por algum vendedor ou funcionário e é gerado um pedido, onde é passado para a expedição fazer o carregamento. Como a maior parte das vendas eram feitas sem notas e notas frias, havia um sistema de caixa dois, onde era lançado os valores reais”. A investigação promovida constatou existência de “Centros de Distribuição” e “Revendedores Autorizados” formalizados com nomes “emprestados” de terceiras pessoas naturais, especialmente funcionários e/ou ex-funcionários das indústrias.

Como sintetizado na decisão de 1ª instância, constatou-se que *as indústrias, controlando os depósitos, decidiam “o quanto” era “vendido” para eles, com ou sem Notas Fiscais, com reflexos evidentes na tributação federal*. Além de provas documentais desta gestão, também foram coletadas provas por interceptação telefônica e de mensagens eletrônicas, bem como apurada movimentação paralela de recursos, em substrato probatório que resultou na declaração de imprestabilidade da escrituração e consequente arbitramento dos lucros sobre as receitas correspondentes às empresas “Tudor MG” e “Tudor SP”, considerando também o inter-relacionamento delas.

² Instituto este presente, inclusive no art. 7º, inciso X, da Lei nº 8.906/94:

“Art. 7º São direitos do advogado:

(...)

X - usar da palavra, pela ordem, em qualquer tribunal judicial ou administrativo, órgão de deliberação coletiva da administração pública ou comissão parlamentar de inquérito, mediante intervenção pontual e sumária, para esclarecer equívoco ou dúvida surgida em relação a fatos, a documentos ou a afirmações que influam na decisão”

Diante das evidências de um grupo econômico de fato, estando ambas as empresas sob subordinação dos mesmos sócios administradores (José Carlos Caminha, Péricles José Ramos Mendes, Milton José Tessari, Cezar Augusto Pereira Machado, Dalilo Bilches Medinas, Itamar Crivelli, José Ricardo de Miranda, Sérgio Luis Fioravante e Edson David Marques da Silva), foram estes responsabilizados com fundamento nos arts. 124, inciso I e 135, inciso III do CTN. As pessoas jurídicas foram indicadas como responsáveis solidárias entre si, com fundamento no art. 124, inciso I do CTN e no art. 30, inciso IX da Lei nº 8.212/91.

A exigência foi integralmente mantida em 1ª instância. O Colegiado *a quo* decidiu no Acórdão nº 1302-004.096 afastar a responsabilidade tributária de Milton José Tessari, Itamar Crivelli, Péricles José Ramos Mendes, Sérgio Luis Fioravante, Edson David Marques da Silva e Cezar Augusto Pereira Machado, e manter a responsabilidade tributária de José Ricardo de Miranda, Dalilo Bilches Medinas e José Carlos Caminha com fundamento, apenas, no artigo 135, inciso III do CTN.

O recurso especial da PGFN teve seguimento quanto à exigência de individualização das condutas de Milton José Tessari, Itamar Crivelli, Péricles José Ramos Mendes, Sérgio Luis Fioravante, Edson David Marques da Silva e Cezar Augusto Pereira Machado, admitindo-se os paradigmas nº 1301-002.749 e 1302-00.458, segundo os quais basta para tal individualização a comprovação de que o acusado detinha poderes de administração da pessoa jurídica e que a demonstração de fraude é suficiente para a responsabilidade tributária de tais administradores. Cezar Augusto Pereira Machado contestou apenas o mérito e Milton José Tessari, Sérgio Luis Fioravante, Itamar Crivelli, Péricles José Ramos Mendes e Edson David Marques da Silva também questionaram o conhecimento do recurso especial por ausência de similitude fática e por contrariar julgamento repetitivo do Superior Tribunal de Justiça (Ag no Agravo de Instrumento nº nº 1.359.231/SC).

Houve embargos da Contribuinte apontando *contradição por erro de fato* quanto à *qualificação indevida do Sr. Antonio Francisco Xavier Filho como denunciante*, omissão quanto às *contas bancárias da Tudor MG*, *contradição* quanto à admissão de laudos juntados depois da impugnação e omissão quanto a efeitos do laudo, bem como acerca de indeferimento de diligência, além de confusão na aplicação dos regimes das contribuições sobre o faturamento e omissão quanto a desconsideração da apuração de alguns períodos e quanto ao cálculo do IPI. Também opôs embargos Dalilo Bilches Medinas e restaram ambos rejeitados em exame de admissibilidade.

Posteriormente também opuseram embargos de declaração José Ricardo Miranda e José Carlos Caminha, sendo acolhidos os embargos de José Ricardo Miranda no ponto em que apontou lapso manifesto. No Acórdão nº 1302-006.228, os embargos foram rejeitados no mérito por não se identificar *erro manifesto quanto a indicação dos fatos ilícitos apontados na acusação fiscal*.

Os recursos especiais da Contribuinte e da responsável Indústria Tudor SP de Baterias Ltda, bem como dos responsáveis tributários José Ricardo de Miranda, Dalilo

Bilches Medinas e José Carlos Caminha não tiveram seguimento. A Contribuinte requereu o julgamento conjunto, por conexão, destes autos com o processo administrativo nº 10825.721567/2017-20, e posteriormente impetrou o Mandado de Segurança nº 1020945-68.2024.4.01.3400, na qual descreve, como ato coator:

O que de fato pode-se notar é que houve, para os mesmos fatos, mesmas argumentações, mesmo acórdão paradigma apresentado e discorrido em RESP, mesmas provas apresentadas, tudo isso decorrente da mesma fiscalização e procedimento fiscal, entendimentos diversos sobre a admissibilidade recursal, a qual é inadmissível ocorrer, pois um processo administrativo está totalmente vinculado ao outro, por se tratarem dos mesmos fatos.

Afirma a existência de conexão própria e a necessidade de julgamento conjunto das causas. Opina que foi acertado o reconhecimento da divergência jurisprudencial quanto à “possibilidade de inovação das razões de defesa em memoriais”, e defende que deve *o mesmo racional ser aplicado ao caso do processo administrativo que ora é vítima do ato coator*, complementando:

[...] Pois com o julgamento pela CSRF do Recurso especial favorável ao contribuinte no processo nº 10825.721567/2017-20, o mesmo também será diretamente reflexo à situação da Impetrante, pois a análise das provas carreadas aos autos após a Impugnação, e aceita a admissibilidade para julgamento em Recurso Especial no processo conexo 10825.721567/2017-20, em especial o Laudo de consumo do ácido sulfúrico, para fabricação de baterias é inerente a ambos os contribuintes, atestando a capacidade de produção de ambas as empresas que utilizam a mesma matéria prima do citado laudo técnico.

Embora invocando caso similar no qual a liminar, confirmada em sentença, determinou o seguimento do recurso especial porque a divergência jurisprudencial restara demonstrada em processo administrativo conexo, a Contribuinte concluiu em sua petição inicial do mandado de segurança que:

Dessa forma Excelência, resta demonstrado o ato coator praticado, bem como o entendimento jurisprudencial uníssono sobre a necessidade de concessão de decisão liminar *inaudita altera pars*, **para que seja determinado que o processo administrativo conexo e reflexo da Impetrante seja remetido ao CARF para o julgamento de seu recurso especial, em conjunto com o processo nº 10825.721567/2017-20, da empresa Ind. Tudor MG de Baterias LTDA, empresa essa do mesmo grupo econômico da Impetrante, pois os processos possuem os mesmos fatos, mesmo procedimento fiscal, mesmas partes, onde foram julgados desde a Delegacia de Julgamento de Primeiro Grau ambos em conjunto, por solidariedade recíproca**. Outrossim, outra medida cabível seria a determinação da suspensão do trâmite processual e também do crédito tributário e sua inscrição em dívida ativa, pois a decisão que será tomada no processo nº 10825.721567/2017-20, será diretamente reflexa no processo da Impetrante, pois a quantidade de ácido sulfúrico adquirida por ambas empresas correspondem a fabricação de baterias em comum as mesmas empresas, podendo o resultado de

julgamento até mesmo resultar na anulação do lançamento fiscal, sendo essas medidas que se requerem desde já.

[...]

Por todo o exposto, demonstra-se imprescindível a concessão de medida liminar *inaudita altera pars*, para que cesse os efeitos do ato coator, nos termos do artigo 7º, III, da Lei 12.016/2009 sendo determinado à autoridade coatora que promova seguimento ao recurso especial interposto pela Impetrante, **pela presença da conexão e reflexão amplamente demonstrada entre ambos os processos administrativos**, sendo determinado o envio do processo administrativo nº 10825.721565/2017-31 para a CSRF, **para o seu julgamento em conjunto e vinculado** com o Recurso Especial que será julgado junto ao processo nº 10825.721567/2017-20. (*destacou-se*)

Subsidiariamente foi requerida a suspensão do trâmite processual até o trânsito em julgado do processo administrativo nº 10825.721567/2017-20. O pedido definitivo foi no sentido de que *fosse determinado que a autoridade coatora dê seguimento ao recurso especial interposto no processo administrativo fiscal nº 10825.721565/2017-31, para que, saneada a sua admissibilidade, se dê ciência ao Procurador da Fazenda Nacional para oferecer contrarrazões ao Recurso Especial anteriormente interposto e se destina seu regular julgamento perante o CSRF.*

A liminar foi concedida nos seguintes termos:

Numa análise perfunctória, própria desta fase de cognição sumária, vislumbro a presença de ambos os requisitos sobreditos.

No presente caso, a parte impetrante almeja que se promova seguimento ao recurso especial interposto pela Impetrante, pela presença da conexão e reflexão amplamente demonstrada entre ambos os processos administrativos, sendo determinado o envio do processo administrativo nº 10825.721565/2017-31 para a CSRF, para o seu julgamento em conjunto e vinculado com o Recurso Especial que será julgado junto ao processo nº 10825.721567/2017-20.

Compulsando os autos, tem-se que o julgamento do processo nº 1082.721567/2017-20 interferirá de forma direta nos autos do processo nº 10825.721565/2017-31. Portanto, entendo que restou **caracterizada a hipótese de vinculação** prevista no art. 6º, § 1º, inciso I, do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

Assim, por certo que a pendência de julgamento no PA 10825.721567/2017-20 interfere no Processo Administrativo n.º 10825.721565/2017-31, atraindo a incidência do art. 151, III, do CTN para este último processo.

Pelo exposto, DEFIRO a liminar pleiteada para **determinar à autoridade coatora promova seguimento ao recurso especial interposto pela Impetrante, pela presença da conexão e reflexão amplamente demonstrada entre ambos os processos administrativos**, sendo determinado o envio do processo

administrativo nº 10825.721565/2017-31 para o CSRF, para o seu julgamento em conjunto e vinculado com o Recurso Especial que será julgado junto ao processo nº 10825.721567/2017-20.

Intime-se a autoridade impetrada, com urgência e via mandado, para ciência e cumprimento, ressaltando que o descumprimento da ordem importará em crime de desobediência, além de sanções administrativas e da aplicação da Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, quando cabíveis (art. 26, Lei nº 12.016/2009), sem prejuízo de outras medidas determinadas com a finalidade de se alcançar o resultado prático da obrigação (art. 536, §1º, CPC), a exemplo da fixação de multa diária.

Intimem-se, inclusive o órgão de representação judicial da pessoa jurídica interessada.

Após, vista ao MPF. *(destacou-se)*

Em contrarrazões, a PGFN contesta o conhecimento e o mérito da matéria admitida.

Em 28/06/2024 a Contribuinte juntou aos autos parecer técnico-jurídico com vistas a ratificar *todos os argumentos aduzidos em sua impugnação, recurso voluntário e recurso especial, motivo pelo qual aguarda seu provimento para que seja anulada a decisão recorrida, determinando-se o retorno dos autos à instância a quo para que se proceda a análise das provas carreadas aos autos, em especial o Laudo de consumo do ácido sulfúrico, matéria-prima básica e fundamental controlada pela Polícia Federal.* Para além de afirmar a *impossibilidade material do auferimento da receita bruta presumida pela Fiscalização* em face das aquisições de ácido sulfúrico e dos cálculos de seu consumo na sua atividade de produção, referido parecer, preliminarmente, também questiona o procedimento que resultou no arbitramento dos lucros, bem como os critérios de aferição das receitas.

O recurso especial da PGFN não merece ser conhecido.

Para manter a responsabilidade tributária dos sócios administradores, o voto condutor do acórdão recorrido enuncia as constatações acerca da participação de José Carlos Caminha, José Ricardo Miranda e Dalilo Bilches, quanto a *planilhas com os controles paralelos da contabilidade* em poder do primeiro, solicitação de empréstimo do nome de um ex-funcionário para constituição de um dos depósitos do grupo pelo segundo, e orientações e comando dos depósitos de distribuição pelo terceiro. Já com respeito aos demais, o voto condutor do recorrido observa que não foram apontadas as *condutas por eles praticadas* e também rejeita o apontamento da autoridade julgadora de 1ª instância de que *a responsabilidade dos demais sócios estaria suficientemente caracterizada, uma vez que alguns deles “constam da ficha cadastral” da conta junto ao Bradesco, “mantida à margem de escrituração”,* por compreender que *constar na ficha cadastral é bem diferente de movimentar a conta.*

Esta Conselheira, porém, já se manifestou acerca da rejeição do primeiro paradigma aqui admitido para caracterização de divergência jurisprudencial acerca da

desnecessidade de individualização da conduta dos administradores, vez que o outro Colegiado do CARF validou a aplicação do art. 135, III do CTN em contexto fático que trazia elementos adicionais aqui ausentes. Assim foi o voto declarado no Acórdão nº 9101-006.641, concordando com o entendimento dos demais membros deste Colegiado³:

O recurso especial da PGFN teve seguimento em face dos dois paradigmas indicados – 1401-002.084 e 1301-002.749 – que exteriorizariam interpretação divergente da legislação tributária acerca da imputação de responsabilidade a administradores, na forma no art. 135, III do CTN.

No recorrido, 1201-003.668, o Colegiado *a quo*, embora mantendo, por voto de qualidade, a responsabilidade imputada a Nelson Antonio Nave Maramaldo e a Nelson Cortonesi Maramaldo, decidiu *por maioria, em afastar as responsabilidades solidárias de PAULO EDUARDO NAVE MARAMALDO, LUIZ FERNANDO NAVE MARAMALDO e ANA PAULA MARAMALDO CASSIANO. Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Allan Marcel Warwar Teixeira (Relator) e Neudson Cavalcante Albuquerque.*

Com respeito a Nelson Antonio Nave Maramaldo (diretor gerente comercial) e a Nelson Cortonesi Maramaldo (presidente), prevaleceu o voto do relator (Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira), do qual destaca-se:

[...]

Do voto vencedor do Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior destaca-se a premissa de *para fins de sujeição passiva solidária, não basta à autoridade fiscal provar a prática de atos ilícitos pela pessoa jurídica, é necessário provar a participação do responsável solidário na prática desses atos. Noutros termos, para a subsunção do fato ao artigo 135, III, do CTN é necessário provar que o administrador praticou, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, atos que deram origem às obrigações tributárias então exigidas.* E, diante da acusação fiscal pautada, apenas, na condição de administradores dos imputados, e na constatação de sonegação e fraude, observou que a fiscalizada somente informara os cargos exercidos pelos administradores da sociedade, nos seguintes termos da resposta apresentada:

[...]

A Contribuinte deixara, assim, de esclarecer *quais administradores detinham poderes, de forma individual ou em conjunto, para: a) movimentar recursos financeiros e b) gerenciar a contabilidade da empresa.* O voto vencedor, diante deste contexto, conclui que:

[...]

³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

A acusação fiscal foi de registro de despesas desnecessárias e sob comprovação inidônea, além da constatação de pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado. As investigações, segundo relatado, tiveram em conta a participação da Contribuinte no *consórcio liderado pela ENGEVIX, investigada na Lava Jato*. Houve lançamento de IRPJ, CSLL e IRRF, sendo que na parte correspondente a *despesas fraudulentas* a penalidade foi qualificada. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente as exigências e a imputação de responsabilidade, consignando quanto à qualificação da penalidade que *restou caracterizada a simulação, pela seqüência de atos apenas formais, sem conteúdo econômico ou propósito negocial, com o intuito único de evitar o pagamento dos tributos devidos*. A irresignação deduzida em recurso voluntário também foi afastada, concluindo-se evidenciada a fraude.

[...]

O paradigma nº 1301-002.749 foi rejeitado pela maioria deste Colegiado no Acórdão nº 9101-004.835⁴. A Conselheira Livia De Carli Germano, redatora do voto vencedor, teve em conta a distinção entre os quadros fáticos dos acórdãos lá confrontados:

[...]

Os casos ali comparados, porém, não traziam dúvidas quanto à atuação dos imputados na administração das sociedades. Enquanto, de um lado, compreendeu-se que a atuação dos diretores deveria ter sido individualizada, não podendo a responsabilidade ser *calcada na suposta tolerância ou omissão dos diretos às ações que levaram a empresa a infringir a legislação tributária*, de outro invocou-se as reiteradas manifestações do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que *mostra-se suficiente para tal individualização de conduta a comprovação de que o acusado detinha poderes de administração da pessoa jurídica*.

Daí o voto divergente desta Conselheira quanto à caracterização do dissídio jurisprudencial no referido precedente: se o recorrido não está calcado em circunstâncias específicas acerca da atuação dos imputados, e o debate se estabelece, apenas, quanto à necessidade de individualização das condutas dos administradores de pessoa jurídica contra a qual subsiste imputação de infração penal dolosa, a distinção entre as infrações imputadas mostra-se irrelevante.

[...]

Com respeito ao paradigma nº 1301-002.749, importa registrar que ele já foi revisitado por este Colegiado em razão de recursos especiais apreciados no Acórdão nº 9101-006.116. No âmbito da responsabilidade tributária a pessoas físicas somente foi rediscutida a imputação feita a Soiany Coelho e Sibely Coelho,

⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram no conhecimento as conselheiras Andréa Duek Simantob (relatora), Edeli Pereira Bessa e Viviane Vidal Wagner.

subsistindo a responsabilização de Adir Assad e Sônia Mariza Branco. No voto declarado no Acórdão nº 9101-006.116, esta Conselheira assim sintetizou os fundamentos para manutenção da responsabilização de todos os acusados no paradigma nº 1301-002.749:

No mérito, o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto firmou como premissas para decisão da responsabilidade tributária: i) o fato de a pessoa jurídica encontrar-se em nome de interpostas pessoas justificam a responsabilização dos reais proprietários por força dos arts. 124, I e 135, III, do CTN; ii) que no presente caso a imputação se deu em relação aos sócios que constavam como efetivos administradores, ainda que não verdadeiramente sócios, e contra pessoas físicas proprietárias de fato da autuada, além de responsabilização a pessoas jurídicas que atuaram conjuntamente com a autuada ou prestaram-se a blindar patrimônio dos coobrigados; iii) fatos reunidos em operações policiais e processo judicial evidenciariam o controle de Adir Assad e Sônia Mariza Branco no “Grupo Rock Star”; e iv) a individualização de condutas para fins de qualificação da penalidade pode se dar mediante comprovação de que o acusado detinha poderes de administração da pessoa jurídica, o que também se aplica à apuração de responsabilidade tributária. Na sequência, foram adotados os fundamentos da decisão de 1ª instância para manter a imputação de responsabilidade tributária a todos os coobrigados [...]

Importante atentar, ainda, que as exigências ali decorreram de arbitramento nos lucros tendo em conta receitas declaradas, receitas presumidamente omitidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada e receitas de prestação de serviços não declaradas, sendo que a qualificação da penalidade foi mantida apenas em relação a esta segunda parcela, mas com a seguinte ressalva no afastamento da qualificação aplicada sobre as receitas presumidamente omitidas:

Veja-se que o fato de a empresa estar em nome de terceiros em nada dificultou a seleção da pessoa jurídica para procedimento fiscal, ou seja, não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude), uma vez que as contas bancárias a partir das quais se apurou a omissão de receita estavam em nome da própria pessoa jurídica autuada.

Portanto, o fato de a fiscalização acusar o contribuinte de possuir interpostas pessoas, embora possa surtir efeitos no que atine à responsabilidade tributária de terceiros, em nada altera as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada.

Neste mesmo sentido, já decidi que nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica autuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tenha

qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica autuada – art. 42 da Lei nº 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica.

Assim, concluo que a fraude detectada tem a ver com a cobrança do crédito tributário, e não com sua constituição.

Sob esta ótica, a apreciação da responsabilidade tributária no paradigma admitiu sua subsistência mesmo com o afastamento da multa qualificada, nos termos assim preambularmente expostos pelo relator:

Conforme já me manifestei quando da análise da multa qualificada, nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica autuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tem qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica autuada – art. 42 da Lei nº 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica.

[...]

No caso concreto, há imputação de responsabilidade tributária tanto em relação aos sócios que constavam como efetivos administradores – e que, comprovadamente, se não eram sócios, ao menos administravam as operações levadas a efeito pela pessoa jurídica autuada – como por pessoas físicas que seriam as proprietárias de fato da autuada. Há ainda imputação de responsabilidade a empresas, da mesma titularidade dos sócios e/ou coobrigados em que se constatou atuação negocial conjunta ou ainda que teriam servido tão somente para tentar blindar o patrimônio dos sócios e coobrigados.

O voto condutor do paradigma, portanto, foi influenciado pela interposição de pessoas no quadro social que atuaram como efetivos administradores das pessoas jurídicas integrantes do “Grupo Rock Star”, em nome de Adir Assad, todos referidos em diversas operações policiais (“Operação Saqueador”, “Operação Monte Carlo” e “Operação Vegas”, além da “Operação Lava Jato”).

Neste contexto, impõe-se a sua rejeição para caracterização do dissídio jurisprudencial porque, também aqui, a conduta dos responsáveis foi referida com características específicas que, com mais razão, não permitem isolar o entendimento do outro Colegiado do CARF sob a premissa de que a

responsabilidade tributária do administrador se impõe na hipótese em que resta *comprovado o intuito doloso (sonegação)*, dado que tal gravame foi afirmado mesmo sobre o crédito tributário cuja qualificação da penalidade foi afastada, a evidenciar que a interposição de pessoas e a atuação destas foi determinante para a decisão ora invocada pela PGFN.

O presente caso, como visto, também decorreu de investigações no âmbito da “Operação Lava-Jato”, mas a imputação de responsabilidade foi feita aos administradores que exerciam as funções específicas de *diretor gerente administrativo financeiro* e *diretora adjunta*, bem como um dos *diretores gerentes (comercial)* acerca dos quais, distintamente do *presidente* e do outro *diretor gerente comercial*, a própria autoridade fiscal inquiriu sobre quais *detinham poderes, de forma individual ou em conjunto, para: a) movimentar recursos financeiros e b) gerenciar a contabilidade da empresa*, possivelmente em razão de a fraude ter se verificado na escrituração de despesas com base em documentação inidônea, e correlatos pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa.

Distintamente dos paradigmas, nos quais os poderes gerais de administração foram afirmados nas decisões, aqui constata-se que a divisão de funções no exercício da gerência da sociedade suscitou dúvidas à própria autoridade lançadora, em razão das infrações apuradas. Logo, a necessidade de individualização das condutas dos administradores excluídos do pólo passivo foi afirmada em um contexto fático específico, não sendo possível inferir se os Colegiados que proferiram os paradigmas também validariam a responsabilidade tributária aqui afastada.

Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

Por tais razões, esta Conselheira concorda com a I. Relatora em NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

O presente caso não evidencia dúvida semelhante à que havia no recorrido confrontado no precedente acima. Os sócios-administradores, aqui, foram arrolados sem distinção quanto às suas funções, e a decisão do recorrido está pautada na inexistência de prova da atuação de parte deles na investigação feita pela autoridade fiscal acerca das infrações cometidas pelo grupo empresarial.

De toda a sorte, como acima demonstrado, o paradigma nº 1301-002.749, embora ressalve a desnecessidade de individualização da conduta dos administradores, mantém esta imputação com fundamento no art. 135, III do CTN mesmo em relação à parcela da exigência para a qual foi excluída a qualificação da penalidade por identificar interposição de pessoas no quadro social da autuada.

Com respeito ao paradigma nº 1302-00.458, esta Conselheira assim se manifestou no voto condutor⁵ do Acórdão nº 9101-006.322:

Já com referência ao paradigma nº 1302-00.458, seu relato evidencia que a acusação fiscal teve em conta omissão de receitas escrituradas nos livros do ICMS da ordem de R\$ 51.156.366,01, sem apresentação de DIPJ e DCTF no ano-calendário 2005, e sem qualquer recolhimento dos tributos sobre o lucro e o faturamento nos períodos, contexto do qual resultou o que mais assim relatado:

A multa de ofício foi qualificada no percentual de 150%, uma vez que restou caracterizada a intenção dolosa na conduta da contribuinte, ao optar por prática reiterada e deliberada de não recolher nem declarar, em DIPJ/DCTF os tributos devidos.

Por fim, de acordo com o contrato social, constatou a Fiscalização que a contribuinte tem como sócios o sr. Gibrail Elias Mikhail Hanna, CPF 026.984.041-91, detentor de 99% do capital social e Kátia Arantes Romano Hanna, CPF 290.330.121-20, com 1% do capital social. Por sua vez, na procuração pública de fls. 44, a contribuinte nomeou e constituiu como procuradores com amplos poderes para gerir os negócios da outorgante os srs. Nadim Gibrail Hanna, CPF 284.850.331-91 e Nabil Gibrail Hanna, CPF 307.302.871-49, tendo sido a procuração lavrada em 13/07/2005.

Nesse sentido, decidiu a Fiscalização, com fulcro nos incisos II e III do art. 135 do CTN, lavrar Termos de Sujeição Passiva Solidária, fls. 37/39, em nomes dos responsáveis solidários pelo crédito tributário ora constituído, quais sejam, os srs. Gibrail Elias Mikhail Hanna, Nabil Gibrail Hanna e Nadim Gibrail Hanna, *“tendo em vista que os mesmos, na gestão dos negócios da pessoa jurídica fiscalizada, na condição de sócio-gerente, diretores e/ou procuradores, infringiram a legislação tributária com o evidente intuito de furta-se ao recolhimento dos tributos e contribuições federais devidos, conforme restou demonstrado”*.

Ausente contestação acerca dos motivos para qualificação da penalidade, o outro Colegiado do CARF apenas afastou a arguição de sua inconstitucionalidade e, quanto à responsabilização dos sócios, assim fundamentou sua manutenção:

No presente caso, diante de uma receita de R\$51.156.366,01 (apurada a partir do livros do ICMS), a recorrente não pagou nenhum centavo de tributos federais, não apresentou DIPJ e não reconheceu seus débitos pela apresentação de DCTF's, além do fato de não registrar esses fatos na contabilidade.

⁵ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luís Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Não se trata de responsabilizar o sócio pela inadimplência da empresa, mas sim, por desrespeito à Lei (comercial, civil e tributária) e ao contrato social. Sobre a matéria manifestou-se a DRJ:

A princípio, cabe esclarecer que a pessoa jurídica fiscalizada constitui-se numa sociedade limitada, com Capital Social de R\$62.000,00, no qual as 62.000 quotas encontram-se distribuídas entre os sócios Gibrail Elias Mikhail Hanna, detentor de 61.380 quotas, e Kátia Arantes Romano Hanna, detentora de 620 quotas.

Por sua vez, o inciso VII da Consolidação Contratual da Embalo Embalagens Lógicas LTDA, fls. 184, discorre sobre o administrador da sociedade:

“VII – A administração da sociedade é exercida somente pelo sócio GIBRAIL ELIAS MIKHAIL HANNA, ao qual se incumbe de todas as operações sociais, visando sempre um bom andamento dos negócios da empresa e representando a sociedade judicial e extrajudicialmente, de forma passiva e ativa, ficando-lhe autorizado o uso da empresa em negócios de seus interesses, como: endossos, avais, fianças, abonos ou qualquer outro fim gratuito por sua natureza, respondendo perante a sociedade e a terceiros, pelo excesso de mandato e pela violação da lei.”

Resta demonstrado, portanto, que o sr. Gibrail Elias Mikhail Hanna detém poderes de administração sobre a pessoa jurídica.

Tal constatação é fundamental, uma vez que o inciso III do art. 135 do CTN trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas, ou seja, o fundamento da responsabilização repousa sobre as pessoas que detêm poderes de gerência, e não sobre aqueles que somente sejam sócios. Assim, o responsável pode ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto de um diretor contratado.

Entretanto, a plena subsunção ao comando do art. 135 do CTN demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Ainda, cabe verificar se a conduta do agente foi dolosa, consubstanciando-se o elemento subjetivo, no qual a responsabilidade nasce apenas se o administrador agir intencionalmente, mesmo ele sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento.

Dentre as obrigações previstas a que os empresários estão sujeitos, em termos gerais, incluem-se a de manter escrituração regular de seus negócios e a de levantar demonstrações contábeis periódicas.

O dever de manter a escrituração dos negócios de que participam encontra-se previsto no art. 1179, caput, do novel Código Civil:

“Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.”

Contudo, observe-se que o descumprimento de obrigação de escrituração marcou apenas o início de uma série de ações, promovidas pelo administrador, visando ocultar as receitas auferidas pela sociedade empresária. Não por acaso, optou por não enviar as declarações a que se encontram sujeitas as pessoas jurídicas sob o seu regime de tributação, DIPJ e DCTF.

Por consequência, não apurou nem efetuou o recolhimento dos tributos devidos.

Observe-se que o caso concreto não trata de uma mera falta de pagamento de tributos. Constitui-se em uma série de atos tomados pelo administrador, desde a não manutenção de escrituração completa até o não envio de declarações das quais as pessoas jurídicas encontram-se obrigadas. Fosse a situação apenas o inadimplemento do recolhimento dos impostos e contribuições por notória incapacidade financeira da pessoa jurídica, a responsabilidade subsistiria apenas sobre a empresa.

Contudo, verifica-se uma série de condutas, ordenadas e planejadas, com o claro intuito de ocultar as receitas auferidas, para não oferece-las à tributação. A conduta dolosa do administrador encontra-se claramente caracterizada.

Observe-se que o contrato social da contribuinte atribui, ao administrador, a incumbência de “todas as operações sociais, visando sempre um bom andamento dos negócios da empresa (...) respondendo perante a sociedade e a terceiros, pelo excesso de mandato e pela violação da lei.”

Ou seja, não apenas a legislação fiscal e comercial, mas também o contrato social da contribuinte foi descumprido, tendo em vista que o administrador não cumpriu com suas obrigações, agindo em nítida discordância com o estatuto da empresa. Como visar pelo bom andamento dos negócios da empresa, conforme previsão expressa do estatuto da sociedade empresária, desobedecendo-se, sumariamente, a legislação vigente?

Fica evidente que o sócio gerente, de forma consciente, pois não pode admitir que o sócio, diante de uma receita de mais de R\$ 50 milhões, sem escrituração contábil, sem apresentação de DIPJ e, em especial sem o pagamento ou confissão de qualquer tributo federal, possa alegar que desconhecia tais situações e que não houve o elemento subjetivo da vontade consciente da prática de tais atos.

Entendo que as provas trazidas pela fiscalização demonstram, de forma evidente e inquestionável, que o sócio gerente teve conhecimento e poder de decisão sobre os fatos acima descritos, violando, conscientemente, a lei comercial (falta de escrituração), a lei fiscal (omissão de receitas e falta de pagamento) e o contrato social.

A decisão do paradigma, nestes termos, tem em conta a infração cometida pelos sócios que, tendo conhecimento da receita auferida e escriturada em seu Livro de Registro de ICMS, deixa de promover a correspondente escrituração contábil, bem como de entregar as devidas DIPJ e DCTF, e de recolher todos os tributos devidos à União.

O recorrido, por sua vez, não tem em conta responsabilização dos administradores por vícios na escrituração. Os *livros fiscais* são referidos como prova da prática de atos de comércio e auferimento de receitas vultosas, acerca das quais os responsáveis não podem negar conhecimento, a evidenciar que a prestação de declarações com informações incorretas reiteradamente prestar-se-ia a impedir o conhecimento dos fatos geradores pelo Fisco. Note-se, ainda, que o paradigma trata da hipótese de falta de apresentação de declarações.

Evidente está que o paradigma concluiu pela violação da lei comercial, da lei fiscal e do contrato social por falta de escrituração dos livros contábeis e consequente falta de apresentação de declarações diante de receitas inequivocamente conhecidas e sabidamente tributáveis. Já a conduta nestes autos foi de prestar declarações inverídicas a partir de receitas reconhecidas na escrituração.

Acrescente-se, também, que este segundo paradigma já foi rejeitado por este Colegiado para caracterização de dissídio jurisprudencial no Acórdão nº 9101-005.457⁶, porque:

Quanto ao paradigma 1302-000.458, também verifico contextos fáticos bem distintos. Veja-se:

No recorrido, reitera-se, os fatos trazidos para exame estão calcados na infração de omissão de receita significativa, em razão de uma conta corrente não contabilizada, cuja origem não havia sido comprovada, com utilização de RMF, e o paradigma trata de exame junto à escrituração do ICMS, bem como a não apresentação pelo contribuinte da sua escrituração completa, que ensejou o arbitramento de lucro. Além disso, examinando-se o paradigma verifica-se que o fundamento para qualificação da multa centrou-se no fato de que o contribuinte não recolheu nem declarou em DIPJ/DCTF os tributos devidos de forma reiterada. E no que toca à responsabilidade tributária, traz o paradigma que:

⁶ 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, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e votaram pelas conclusões na matéria as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Lívia De Carli Germano.

“Constatou a fiscalização que a contribuinte tem como sócios o sr. (...) detentor de 99% do capital social e (...) com 1% do capital social. Por sua vez, na procuração pública de fls. 44, a contribuinte nomeou e constituiu como procuradores com amplos poderes para gerir os negócios da outorgante os srs. (...), tendo sido a procuração lavrada em 13/07/2005.”

“Fica evidente que o sócio gerente, de forma consciente, pois não se pode admitir que o sócio, diante de uma receita de mais de R\$ 50 milhões sem escrituração contábil, sem apresentação de DIPJ e, em especial sem o pagamento ou confissão de qualquer tributo federal, possa alegar que desconhecia tais situações e que não houve o elemento subjetivo da vontade consciente da prática de tais atos.”

No Termo de Verificação Fiscal do acórdão recorrido aduz a fiscalização que:

“Tendo em conta que a informação em DIPJ de receita bruta não considerou o valor correspondente às receitas omitidas e, como consequência, a apuração, declaração e recolhimento de tributos e contribuições em importância inferiores às devidas constituem a prática de atos de infração de lei, serão arrolados como pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário constituído por auto de infração as pessoas físicas acima identificadas, ao amparo do que dispõe o artigo 135, incisos II e III da Lei n. 5.172/1966 – CTN...” (grifei)

Ou seja, verifico que, a imputação da responsabilidade tributária no contexto entre recorrido e paradigma está calcada em situações diferentes. Outra vez, não tenho como aferir a forma pela qual o colegiado do paradigma decidiria diante da situação aventada no acórdão recorrido.

Distintamente do referido precedente, no qual a infração que ensejou as exigências correspondia a omissão de receitas aferida a partir de conta bancária não contabilizada, no presente caso há alinhamento fático com o paradigma na reiteração de falta de recolhimento e de declaração em DIPJ e DCTF de valores sabidamente auferidos pelo sujeito passivo e, inclusive, há proximidade de valor entre os montantes anuais de receitas auferidas, indicado como evidência de que o sócio agiu conscientemente nesta omissão. Contudo, como dito, o paradigma traz em acréscimo a falta de escrituração contábil e a falta de apresentação de DIPJ como elementos tidos por determinantes para manutenção da responsabilidade tributária. Sendo outro o cenário fático nestes autos, o paradigma nº 1302-00.458 não se presta à caracterização do dissídio jurisprudencial.

No Acórdão nº 9101-006.009 esta Conselheira também declarou voto, concordando com a relatora ex-Conselheira Livia De Carli Germano, em rejeitar este paradigma sob os seguintes fundamentos⁷:

VOTO

[...]

Quanto ao paradigma 1302-00.458, seu voto condutor manteve a responsabilização *“diante de uma receita de R\$51.156.366,01 (apurada a partir do livros do ICMS), a recorrente não pagou nenhum centavo de tributos federais, não apresentou DIPJ e não reconheceu seus débitos pela apresentação de DCTF’s, além do fato de não registrar esses fatos na contabilidade”* (grifamos).

Algumas circunstâncias fáticas que levaram à responsabilização em tal paradigma (volume da omissão, ausência de apresentação de declarações e de recolhimento de tributos e ausência de registro contábil) até poderiam ser consideradas juridicamente equivalentes às do presente caso -- sendo que, no presente caso, houve ainda a imputação de circunstâncias fáticas adicionais, mas que só contribuiriam para corroborar a responsabilização, eis que teoricamente mais graves (quais sejam: indícios de substituição irregular de sócios e de baixa irregular da filial).

Não obstante, a hipótese que levou à autuação por omissão de receitas no paradigma 1302-00.458 é diversa da dos presentes autos, eis que lá tratou-se de tributação por apuração direta de omissão de receitas da atividade, operada a partir da verificação dos livros de ICMS, enquanto que o caso dos autos tratou de omissão de receitas apurada por presunção legal, ante a verificação e depósitos bancários de origem não comprovada.

Não é possível a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, eis que não se sabe o que a Turma do paradigma decidiria quanto à responsabilização do sócio/administrador se estivesse diante de hipótese de lançamento baseado em omissão de receitas apurada por presunção legal.

[...]

DECLARAÇÃO DE VOTO

[...]

Neste sentido, também não conheço do recurso especial da Fazenda Nacional, no tema da responsabilidade, quanto ao paradigma 1302-00.458.

A decisão do paradigma, nestes termos, tem em conta a infração cometida pelos sócios que, tendo conhecimento da receita auferida e escriturada em seu Livro de Registro de ICMS, deixa de promover a correspondente escrituração contábil,

⁷ 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 Guimaraes da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

bem como de entregar as devidas DIPJ e DCTF, e de recolher todos os tributos devidos à União.

O recorrido, por sua vez, como antes demonstrado, analisou a imputação de responsabilidade aos sócios pela movimentação financeira da empresa, especialmente da filial baixada e o Colegiado a quo, ao concluir que a omissão de receitas, apesar de expressiva e dissociada da apresentação de declarações, para além da baixa da filial, não justificariam a qualificação da penalidade, também afastou a responsabilização dos sócios por ausência da necessária demonstração dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

Evidente está que o paradigma concluiu pela violação da lei comercial, da lei fiscal e do contrato social por falta de escrituração dos livros contábeis diante de receitas inequivocamente conhecidas e sabidamente tributáveis. E esta realidade não foi exposta na acusação fiscal nestes autos, inclusive ensejando o afastamento da multa qualificada.

Compreende-se que a ausência de registro contábil, assim como as condutas decorrentes de não apresentar declarações e não promover recolhimentos, está intrinsecamente relacionada ao fato de as receitas omitidas no paradigma terem sido aferidas a partir do Livro de Registro de ICMS do sujeito passivo, circunstância fática que não se assemelha ao recorrido, no qual a conduta dos sócios ficou limitada à movimentação bancária da Contribuinte, a partir da qual foram presumidas as receitas omitidas.

Logo, também este paradigma não se presta à caracterização do dissídio jurisprudencial.

O presente caso contempla vícios significativos na escrituração, os quais, inclusive, motivaram arbitramento dos lucros. Contudo, não houve debate no recorrido acerca da responsabilidade dos administradores excluídos pelo dever que lhes seria imposto em face da escrituração comercial das pessoas jurídicas atuadas. E este aspecto é relevante na medida em que a responsabilidade foi imputada a todos os sócios gerentes, ao passo que o paradigma contempla imputação ao único sócio gerente da pessoa jurídica, o que impede a cogitação de divisão de reponsabilidade com outros sócios.

A acusação fiscal, nestes autos, como relatado no acórdão recorrido, traz que *o núcleo diretivo das entidades, “mantinha, à margem da contabilidade oficial, controles paralelos, sintetizados em documentos intitulados APOSTILAS, que consolidavam os resultados da aliança operacional do Grupo. Tais resultados, em boa parte, eram provenientes do não pagamento dos tributos devidos, derivados da prática conjunta (pelas indústrias) de seus fatos geradores”*. O voto condutor do acórdão recorrido, porém, despreza a afirmada “unidade diretiva” das empresas atuadas, e demanda individualização das condutas, sem cogitar da infração à legislação societária e comercial na forma vislumbrada no paradigma.

Ocorre que, ao deixar de enfrentar a responsabilização dos excluídos sob esta ótica, para se afirmar a divergência jurisprudencial suscitada com base no paradigma nº 1302-00.458, necessário seria adentrar aos autos para aferir se os responsáveis excluídos detinham poderes semelhantes aos referidos pelo outro Colegiado do CARF, a evidenciar que a PGFN deveria ter oposto embargos ao acórdão recorrido para suscitar decisão acerca deste contexto fático, e assim constituir o prequestionamento do tema, indispensável à demonstração do dissídio jurisprudencial.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

O recurso especial da Contribuinte não teve seguimento. A decisão judicial, contudo, determinou seu seguimento *pela presença da conexão e reflexão demonstrada entre ambos os processos administrativos*. Por sua vez, no processo administrativo nº 10825.721567/2017-20, esta Conselheira votou pelo não conhecimento do recurso especial da Contribuinte, razão pela qual deve aqui subsistir o acórdão recorrido, na medida em que não restou demonstrada divergência jurisprudencial que suscite manifestação desta instância especial.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa