



**Processo nº** 13074.725065/2021-82

**Recurso** Especial do Contribuinte

**Acórdão nº** **9101-006.429 – CSRF / 1<sup>a</sup> Turma**

**Sessão de** 07 de dezembro de 2022

**Recorrente** ROGERIO JOSE BONATO

**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2013, 2014

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

A ausência de similitude fático-jurídica entre a decisão recorrida e o alegado *paradigma* impede a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

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

## Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 3.846/3.862) interposto pelo responsável solidário ROGERIO JOSE BONATO em face do Acórdão nº **1401-004.051** (fls. 3.725/3.808), o qual negou provimento ao recurso voluntário da contribuinte e dos responsáveis solidários com base na seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2013, 2014

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Considera-se preclusa a matéria não impugnada e não discutida na primeira instância administrativa, em conformidade com o disposto no art. 17 do Decreto 70235/72.

### **IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA.**

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios não são suficientes para infirmar a procedência do lançamento questionado.

### **ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. FORÇA PROBANTE.**

A Escrituração contábil da empresa somente faz prova a seu favor nos casos em que, além de observadas as disposições legais, os fatos nela registrados estejam comprovados por documentos hábeis e idôneos.

### **NOTA FISCAL. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE AFASTADA.**

Afastada a presunção de veracidade das notas fiscais apresentadas como provas das operações comerciais da empresa, a esta cabe fornecer outros documentos, hábeis e idôneos, a fim de comprová-las.

### **LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REPARTIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.**

Nos casos em que a autoridade fiscal comprovou, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito que deu causa ao lançamento de ofício, este somente é afastado se o contribuinte lograr provar o teor das alegações que contrapõe às provas que o ensejaram.

### **NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. EMPRESAS INEXISTENTES. GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS.**

Cabe à contribuinte apresentar à fiscalização a documentação, hábil e idônea, apta a comprovar o pagamento das aquisições de mercadorias, e que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido, e em assim não o fazendo, é de se concluir, aliado a outras evidências, que as supostas aquisições não foram efetivamente recebidas/adquiridas. Assim, correto o procedimento fiscal em glosar os custos/despesas, relativos às citadas aquisições, contabilizadas pelo contribuinte.

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2013, 2014

**SOLIDARIEDADE. RECURSO QUE NÃO TRATA DA ATRIBUIÇÃO DA SOLIDARIEDADE EM SI. DECISÃO SOBRE A RECORRENTE QUE SE APLICA NA ÍNTegra SOBRE O RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO.**

O vínculo de solidariedade não combatido na peça recursal proposta pelo responsável solidário deságua em decisão reflexa da que foi expedida em desfavor da recorrente. Sendo a autuação mantida integralmente em relação à recorrente, deverá também ser replicada nos mesmos moldes para o responsável solidário, por este não trazer elementos que afastem a atribuição da solidariedade a ele imputada.

**RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. ART.124, I do CTN. CONFIGURAÇÃO.**

Provado pela fiscalização nos autos do processo que, juntamente com a contribuinte fiscalizada, terceiro sem vínculo societário direto com a sociedade também atuou como agente para a prática dos atos, ao lado da sociedade contribuinte dos tributos, a teor do disposto no art.124, I do CTN, este terceiro é também responsável pelos créditos tributários.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI.**

Os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica respondem pessoalmente, de forma **solidária** com a Contribuinte, pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DUPLICAÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO. LEGITIMIDADE.**

Constatado que na conduta da fiscalizada existem as condições previstas nos arts.71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96 (com a nova redação do artigo dada pela Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, DOU de 30/06/2006).

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2013, 2014

**CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.**

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz

Em resumo, o litígio decorre de Autos de Infração que exigem, em relação aos anos-calendário de 2013 e 2014, IRPJ e CSLL em razão de infrações que foram assim indicadas:

***CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS******INFRAÇÃO: CMV - Glosa de Compras Efetuadas junto a Pessoas Jurídicas Inexistentes de Fato***

*Majoração indevida de custos decorrente de compras efetuadas junto a pessoas jurídicas inexistentes de fato, conforme Relatório Fiscal em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.*

<b>Fato Gerador</b>	<b>Valor Apurado (R\$)</b>	<b>Multa (%)</b>
31/12/2013	76.350.166,96	150,00
31/12/2014	48.333.417,91	150,00
[...]		

***CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS INFRAÇÃO: Custo das Mercadorias Vendidas divergência entre o CMV disposto em ECF, aquele apurado na contabilidade e o informado pelo contribuinte após intimação***

*Divergência entre o Custo da Mercadoria Vendida informado em ECF e aquele apurado no decorrer do procedimento fiscal, conforme Relatório Fiscal em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.*

<b>Fato Gerador</b>	<b>Valor Apurado (R\$)</b>	<b>Multa (%)</b>
31/12/2014	3.973.658,12	75,00

Conforme relata a decisão recorrida:

... a Fiscalização apurou que havia uma divergência de valores entre o CMV informado na contabilidade (ECD), de R\$ 133.309.969,83 e aquele CMV informado em EFC, da ordem de R\$ 134.183.627,98. Intimada a prestar esclarecimentos, a Contribuinte apresentou uma planilha mensal do CMV do ano calendário de 2014, onde ali constou que o CMV era de **R\$ 130.209.969,86** (Relatório Fiscal - Tabela 3: CMV - informação prestada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº003, ano-calendário 2014).

Entre o CMV apontado na ECD e o informado sob intimação fiscal, restou uma diferença de R\$ 3.099.999,97, notadamente por causa do mês de dezembro/2014 (diferença de R\$ 3.100.000,00 – Relatório Fiscal – Tabela 1), ao passo que nos outros meses os valores praticamente coincidiam (v Relatório Fiscal – Tabela 4).

#### Conclusão do Relatório Fiscal:

*Impossível não notar que a diferença apontada na tabela acima corresponde àquela explicitada na "Tabela 1" (R\$ 3.100.000,77), quando tratamos dos estoques, com um pequeno desvio de centavos. Ou seja, as informações prestadas pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 003 desnudaram uma subavaliação do estoque registrado na ECD ao final do ano-calendário 2014, com reflexos na determinação do Lucro Real.*

*Portanto, temos que o valor a ser considerado como Custo das Mercadorias Vendidas, prévio às infrações apontadas no item 2.1.2 a seguir, deve ser aquele informado pelo próprio contribuinte sob intimação, qual seja, R\$ 130.209.969,86. Em decorrência, a diferença para o CMV informado em ECF (R\$ 134.183.627,98), R\$ 3.973.658,12, é glosada por meio do Auto de Infração ao qual este Relatório Fiscal se remete.*

Partamos, agora, para a outra situação apontada no Auto de Infração de IRPJ, conforme consta no **Relatório Fiscal**:

#### 2.1.2. CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS – GLOSA DE COMPRAS EFETUADAS JUNTO A PESSOAS JURÍDICAS INEXISTENTES DE FATO

*No curso da ação fiscal, ficou comprovado que a pessoa jurídica fiscalizada se utilizou de empresas de fachada para a elevação de seus custos. Em decorrência, cabe a glosa das custos decorrentes de tais operações e aplicação da correspondente de multa de ofício (Decreto nº 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, art. 256). A seguir, estão detalhados os elementos colecionados:*

[...]

Relativamente a este item da autuação, tem-se que a empresa SONORA SUL COMERCIAL QUIMICA LTDA. – ME, emitiu notas fiscais de venda à Contribuinte fiscalizada, nos anos calendário de 2013 e 2014, em montantes da ordem de **R\$ 80.666.150,00** e de **R\$ 30.866.680,80**, respectivamente (Relatório Fiscal – Tabelas 5 e 6).

#### DILIGÊNCIAS

Em diligências efetuadas pela DRF de Volta Redonda-RJ, foi apurado que esta empresa SONORA era inexistente de fato.

Eis os fatos apurados, de forma resumida:

(...)

#### DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

No Relatório Fiscal, tem-se:

#### 4. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

*As várias provas carreadas no curso do procedimento fiscal, nas quais se incluem aquelas produzidas em decorrência da zelosa diligência promovida pela Autoridade Fiscal de Volta Redonda/RJ, levam à conclusão de que as pessoas jurídicas SONORA SUL COMERCIAL QUIMICA LTDA – ME, CNPJ 08.542.167/0001-96, e F V DE SOUZA ASTOR CHEMICAL QUIMICA EIRELI, CNPJ 20.226.364/0001-00, tratam-se de artis utilizados pela pessoa jurídica fiscalizada, BORAQUIMICA LTDA, para inflar seus custos e gerar créditos de PIS e COFINS. Ver-se-á, ainda, que pagamentos relacionados a operações junto à SONORA SUL COMERCIAL QUIMICA LTDA – ME foram*

*direcionados a pessoas ligadas ou relacionados aos interesses da fiscalizada. Para fins de melhor apresentação, as constatações são apresentadas em tópicos, abaixo.*

Por bem sintetizar os vários tópicos mencionados no Relatório Fiscal, adoto o resumo feito neste item pela decisão de piso:

(...)

### **DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA**

Conforme consta no Relatório Fiscal:

#### **5. RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA**

*Pelos motivos expostos abaixo, respondem solidariamente pelo crédito tributário:*

**A) FABIO GONCALVES CHAVES e RODRIGO GONCALVES CHAVES**

(...)

**B) ROGERIO JOSE BONATO**

*Conforme descrito no item “4. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA”, ROGERIO JOSE BONATO, CPF 180.013.418-52, era diretor da BORAQUIMICA LTDA desde fevereiro de 2007 e durante o período fiscalizado, de acordo com GFIP por esta apresentadas.*

*É veemente a posição destacada de ROGERIO JOSE BONATO na organização. Ele próprio, pessoa física, recebeu R\$ 407.832,00 dos recursos que transitaram pela Conta-Corrente de nº 130.024.681, da agência 4.779 do BANCO SANTANDER S.A., de titularidade da pessoa jurídica SONORA SUL COMERCIAL QUIMICA LTDA – ME, originários da BORAQUIMICA LTDA. Tal fato denota seu interesse direto nas situações que constituíram os fatos geradores dos tributos. É, portanto, responsável solidário pelo crédito tributário, em conformidade com o que dispõe o art. 124, I, do CTN.*

*Além disso, R\$ 3.966.031,00 que transitaram pela conta bancária mencionada acima foram direcionados para a pessoa jurídica COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA, cujo sócio-administrador é justamente ROGERIO JOSE BONATO. Como se abordará logo adiante, a COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA funciona como um verdadeiro braço financeiro da organização, distribuindo recursos, tendo em vista que as saídas em suas contas bancárias são muitos próximas às entradas, restando-lhe pouco patrimônio amealhado.*

*Portanto, além de se beneficiar diretamente da movimentação financeira inidônea, ROGERIO JOSE BONATO lhe dá prosseguimento, ao administrar pessoa jurídica que promove o trânsito de recursos expressivos sem documentação comercial ou comportamento tributário que lhe dê suporte.*

*Consequentemente, havendo condutas tipificadas como fraude (Lei 4.502/64, arts. 72) e caracterizadoras, em tese, de Crime contra a Ordem Tributária (Lei 8.137 /90, art. Iº, IV), deve ROGERIO JOSE BONATO figurar no polo passivo da obrigação tributária por ser diretor da BORAQUIMICA LTDA e por ser administrador de verdadeiro braço financeiro da organização, de acordo com o que dispõe o art. 135, III, do CTN.*

**C ) RODOLFO CAVINATO GONCALVES CHAVES**

(...)

**C ) MARCOS ANTONIO BUENO COSTA e LUIZ ANTONIO BUENO COSTA**

(...)

**D) BUENO CONSULTORIA E ASSESSORIA CONTABIL – FORMALMENTE BUENO SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA (BAIXADA) E BUENO PRESTACAO DE SERVICOS EIRELI – ME**

(...)

**E) COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA**

(...)

**F) TJ SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA**

(...)

**G) JAMANTAO PRESTACAO DE SERVICOS EIRELI**

(...)

## **DAS IMPUGNAÇÕES**

(...)

Impugnação apresentada por RODOLFO CAVINATO GONÇALVES CHAVES (fls.3.059 a 3.110) e ROGÉRIO JOSÉ BONATO

Por bem descrever/sintetizar a peça de defesa apresentada, trago a impugnação que consta no relatório da decisão de piso:

### ***Impugnação Rodolfo Cavinato Gonçalves Chaves e Rogério José Bonato***

*Apresentam as impugnações de fls. 3.059 a 3.110 e 2.942 a 2.993 utilizando os mesmos argumentos da manifestação acima descrita, com os seguintes itens adicionais:*

*"As premissas utilizadas pela d. fiscalização, no que tange à responsabilidade solidária dos sócios das empresas empresas Boraquímica, Bueno Prestação de Serviços Eireli, Comercial Auto House SP Ltda, TJ Servicos Administrativos Ltda e Jamantão Prestação de Servicos Eireli, e a conclusão a que chega, são, em síntese:*

- *Bueno Prestação de Servicos Eireli, Comercial Auto House SP Ltda, TJ Serviços Administrativos Ltda e Jamantão Prestação de Serviços Eireli, contratadas teriam sido criadas artificialmente, com o único intuito de aumentar o custo das mercadorias e gerar créditos de PIS e COFINS em benefício da empresa Boraquímica*
- *Os sócios Rogério José Bonato e Luiz Antônio Bueno, das empresas Auto House e Bueno Prestação de Serviços seriam empregados da Boraquímica, o que teria sido evidenciado pela transferência de valores entre a empresa e as pessoas físicas.*
- *Em consequência, os sócios administradores das empresas contratadas responderiam solidariamente pelas infrações atribuídas à Boraquímica, com fundamento no disposto nos artigos 124, I; 135, II e III; 136, e 137, III, "c", todos do Código Tributário Nacional.*

*Em primeiro lugar, cumpre ressaltar que a sustentação de todo o raciocínio acima corresponde à inferência artificialmente criada pela d. fiscalização, de que haveria uma relação de emprego entre a Boraquímica e os empregados/sócios das empresas Bueno Prestação de Serviços Eireli, Comercial Auto House SP Ltda, TJ Serviços Administrativos Ltda e Jamantão Prestação de Servicos Eireli, o que, conforme já se demonstrou, inexistiu.*

*Em seguida, clarifica-se que a relação de emprego, que teria sido caracterizada pela subordinação e exclusividade, não é relação apta a ensejar a atribuição de responsabilidade tributária, nos termos da legislação invocada.*

*Ressalte-se ainda que o fato de haver transferências de valores de Sonora Sul, para pessoas físicas que à época, eram também contratados como empregados de Boraquímica não leva à conclusão de que Boraquímica estaria procurando remunerar seus empregados com recursos advindos de outra pessoa jurídica na tentativa de burlar a legislação tributária.*

(...)

*Outra inferência, que deu origem a uma presunção infundada, é que os valores advindos de Sonora Sul para os sócios administradores de Boraquímica, seriam indício de ingerência nas contas bancárias de titularidade de Sonora Sul. Tal presunção se distancia, novamente, das regras de plausibilidade lógica. Mais próximo da realidade presumir que tais transferências correspondem a contrapartida por existência de próxima relação comercial entre as pessoas jurídicas, o que é atestado pelo fato de que Sonora Sul detinha certo grau de preferência como fornecedora de algumas das mercadorias utilizadas pela Boraquímica. Aponta para tal conclusão o fato de que grande parte dos produtos comercializados por Sonora Sul tinham como destinatário a pessoa jurídica Boraquímica.*

*A realidade dos fatos, bem como o conhecimento das práticas comerciais específicas do ramo de comércio de produtos desta natureza, aponta para o fato de que a escolha de fornecedores preferenciais decorre tanto da política de preços adotadas, como também do conhecimento das especificações técnicas dos materiais fornecidos. A indústria química, em especial, está sujeita a regulamentações expedidas por órgãos de controle e*

fiscalização, tais como ANVISA, entre outros. As certificações expedidas pelos órgãos de controle influenciam na distribuição e comercialização de tais produtos.”

Discorrem sobre as diversas hipóteses de responsabilidade previstas na legislação e citam jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em casos que a responsabilidade imputada aos sócios foi afastada.

Na sequência, argumentam que a fiscalização não teria obtido êxito na vinculação entre os fundamentos legais da responsabilidade e os fatos descritos no lançamento:

“Consta, nos Termos de Responsabilidade Solidária formalizados pela d. fiscalização, que os sócios das empresas contratadas seriam em verdade, inexistentes, e criadas apenas para viabilizar suposto aumento de custos e criação artificial de créditos de PIS e COFINS em favor de Boraquímica. Os sócios destas pessoas jurídicas foram considerados como representantes atuando em favor e a mando de Boraquímica, pelo que foram considerados como responsáveis solidários pelos tributos devidos pela Impugnante.

Verifica-se, no raciocínio acima, um lapso lógico fundamental, além de uma tentativa equivocada de estabelecimento de vínculo entre os pretendidos fatos e as hipóteses legais invocadas.

O lapso lógico encontra-se na ausência de pelo menos dois elementos conectivos entre as premissas e a conclusão.

O primeiro fundamento da inferência da d. fiscalização é o fato de que as empresas não existiriam, o que corresponde a contradição, uma vez que a própria fiscalização atesta que a pessoa jurídica sonora Sul, fornecedora de parte dos produtos adquiridos por Boraquímica, também realizou operações de compra e venda com outras pessoas jurídicas, fato que atesta sua existência de fato e de direito.

A infração supostamente identificada pela d. fiscalização repousaria no fato de que tais empresas, que de fato e de direito existem, teriam sido artificialmente criadas pela Boraquímica

Ora, se as empresas efetivamente não existem de fato, seria necessário desconsiderar que as suas inscrições no cadastro de pessoas jurídicas, efetuadas anos antes, teriam sido formalizadas em desacordo com a legislação o que aponta para a responsabilidade do próprio órgão fiscalizador, por quanto aceita a criação legal de uma empresa inexistente de fato.

E se as empresas não existem de direito, então os sócios administradores daquelas somente poderiam ser responsáveis por “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, em relação àquelas empresas nas quais figuraram como sócios administradores, e não em relação à Boraquímica.

(...)

Para que se pudesse caracterizar a responsabilidade solidária, segundo o raciocínio explicitado no Relatório e nos Termos de Responsabilidade Solidária, haveria que se demonstrar que os sócios gerentes das empresas contratadas:

a) agiram “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” das empresas das quais eram sócios, ou b) eram sócios ocultos de Boraquímica e agiram, em relação à esta empresa, “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” A contrario sensu, se os sócios gerentes das empresas contratadas eram em verdade empregados de Boraquímica, então há que se conceder que:

a) não podem ser responsáveis solidários pelos créditos tributários constituídos em face desta por força do disposto no art 137, I, CTN, por terem seguido ordens emitidas pela empregadora, ou

b) não podem ser responsáveis solidários pelos créditos tributários constituídos em face desta por força do disposto no art 137, I, CTN, por inexistir demonstração nem comprovação de que a ação da qual ter-se-ia originado a responsabilidade constitui crime ou contravenção descritos na lei penal, ou c) não podem ser responsáveis solidários pelos créditos tributários constituídos em face desta por força do disposto no art 137, I, CTN porque tais inexistentes crimes ou contravenções não foram praticados contra direito subjetivo da suposta empregadora, ou d) não podem ser responsáveis solidários pelos créditos tributários constituídos em face desta por força do disposto no art 137, II, CTN porque tais inexistentes crimes ou contravenções não têm por elemento essencial dolo específico contra a empregadora, ou

e) não podem ser responsáveis solidários pelos créditos tributários constituídos em face desta por força do disposto no art 137, III, CTN porque tais inexistentes crimes ou contravenções não decorrem diretamente de dolo específico contra a empregadora” Rodolfo Cavinato Gonçalves Chaves e Rogério José Bonato defendem também que “ao atribuir aos sócios administradores das empresas contratadas a circunstância de meros empregados da Boraquímica, e ao atribuir a estes a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos e contribuições por aquela devidas, seria necessária uma etapa fundamental, que foi omitida no procedimento de fiscalização, e que, de qualquer modo, não poderia ser licitamente exercida pela autoridade administrativa fiscal”:

Trata-se da desconsideração da personalidade jurídica das empresas contratadas pela Boraquímica, em relação aos órgãos de fiscalização – ANVISA, não só pelos procedimentos técnicos e especificações a que estão sujeitos os produtos químicos, bem como pelas características relativas à segurança do armazenamento e transporte dos materiais objeto das operações

de compra e venda.

[...]

#### **IX.4.1. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO E DE SUPORTE FÁTICO PARA A DESCONSIDERAÇÃO DAS PERSONALIDADES JURÍDICAS**

Ausentes os pressupostos supra referidos, e a única fundamentação disponível para a d. fiscalização, a fim de prover de suporte legal a imputação tributária da sujeição passiva solidária das pessoas físicas elencadas, seriam as presunções sem previsão legal, e as meras ilações hipotéticas utilizadas, em raciocínio viesado, na tentativa de construir, artificialmente, um ilícito tributário.

No que diz respeito ao direito tributário, a desconsideração da personalidade jurídica para fins de lançamento de tributos e contribuições, deverá obedecer a três requisitos, quais sejam: a) a existência de uma pessoa jurídica, b) a configuração de fraude ou abuso de direito no que diz respeito à autonomia patrimonial da pessoa jurídica e c) a impossibilidade de atribuição de responsabilidade ao sócio.

(...)

No presente caso, fossem verificados os requisitos necessários à desconsideração da personalidade jurídica das empresas contratadas, e ter-se-ia por consequência a imputação dos correspondentes créditos tributários a seus respectivos sócios.

Impugnação apresentada por MARCOS ANTONIO BUENO COSTA (fls.3.258 a 3.274), LUIZ ANTONIO BUENO COSTA e BUENO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EIRELI (fls. 2.862 a 2.882)

(...)

Impugnação apresentada por JAMANTÃO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EIRELI (fls.3.174 a 3.187) e TJ SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS (fls. 3.321 a 3.328)

(...)

### **DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

Por meio do Acórdão nº 01-36.396, proferido pela 5ª Turma da DRJ/BEL, em sessão de 27 de março de 2019, foi mantido integralmente o crédito tributário constituído.

### **DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS**

A fiscalizada BORAQUÍMICA LTDA. e os arrolados responsáveis solidários FÁBIO GONÇALVES CHAVES, RODOLFO CAVINATO GONÇALVES CHAVEZ, RODRIGO GONÇALVES CHAVES, ROGÉRIO JOSÉ BONATO e COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA. – ME, apresentam um único recurso, juntos, acostado às fls.3.538 a 3.584,

TJ SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS apresentou recurso voluntário, acostado às fls.3.499 a 3.535,

MARCO ANTÔNIO BUENO COSTA apresentou recurso voluntário acostado às fls. 3.587 a 3.624,

BUENO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EIRELI e LUIZ ANTONIO BUENO COSTA apresentaram um único recurso, acostado às fls.3.627 a 3.669 e

JAMANTÃO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EIRELI apresentou recurso voluntário acostado às fls.3.672 a 3.704, que serão detalhados e comentados no Voto.

(...)

Em Sessão de 10 de dezembro de 2019, acordaram os membros do Colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, em *rejeitar as preliminares de nulidade e no mérito, negar provimento ao recurso da Recorrente e dos demais sujeitos passivos arrolados como responsáveis solidários*, conforme Acórdão nº **1401-004.051** (fls. 3.725/3.808).

Ato contínuo, houve apresentação de recursos especiais por BORAQUIMICA LTDA, FÁBIO GONÇALVES CHAVES, RODOLFO CAVINATO GONÇALVES CHAVES, RODRIGO GONÇALVES CHAVES, ROGÉRIO JOSÉ BONATO e COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA-ME (fls. 3.846/3.862); JAMANTÃO PRESTAÇÃO DE SERVIÇO EIRELI (fls. 4.047/4.084); BUENO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EIRELI e LUIZ ANTONIO BUENO COSTA (fls. 4.120/4.159).

Despacho de fls. 4.201/4.207 admitiu o recurso especial nos seguintes termos:

(...)

**2. Passo à análise dos pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial interposto** por FÁBIO GONÇALVES CHAVES, RODRIGO GONÇALVES CHAVES, ROGÉRIO JOSÉ BONATO, RODOLFO CAVINATO GONÇALVES CHAVES e COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA.

(...)

5. Cumpre rechaçar, de início, a referência ao **Acórdão nº 1401-002.360, de 2018**, porque expedido pela **mesma turma de câmara prolatora da decisão recorrida (Acórdão nº 1401-004.051, de 2019)**, não se prestando, pois, como paradigma para fins de Recurso Especial de divergência entre câmaras e turmas que compõem o CARF, relativamente à matéria (3) “*responsabilidade solidária atribuída ao sócio diretor da empresa Boraquímica, Fábio Gonçalves Chaves*”.

6. Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que os Recorrentes FÁBIO GONÇALVES CHAVES, RODRIGO GONÇALVES CHAVES, ROGÉRIO JOSÉ BONATO, RODOLFO CAVINATO GONÇALVES CHAVES e COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA. **lograram êxito, apenas em parte**, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, por matéria recorrida (destaques do original transscrito):

**(1) “responsabilidade solidária – matéria de ordem pública”**

**Decisão recorrida:**

*SOLIDARIEDADE. RECURSO QUE NÃO TRATA DA ATRIBUIÇÃO DA SOLIDARIEDADE EM SI. DECISÃO SOBRE A RECORRENTE QUE SE APLICA NA ÍNTegra SOBRE O RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO.*

*O vínculo de solidariedade não combatido na peça recursal proposta pelo responsável solidário deságua em decisão reflexa da que foi expedida em desfavor da recorrente. Sendo a autuação mantida integralmente em relação à recorrente, deverá também ser replicada nos mesmos moldes para o responsável solidário, por este não trazer elementos que afastem a atribuição da solidariedade a ele imputada.*

**Acórdão paradigma nº 3201-003.408, de 2018:**

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. NÃO ENFRENTAMENTO. NULIDADE DE ACÓRDÃO DA DRJ.*

*A legitimidade das partes na relação jurídica tributária é matéria de ordem pública, portanto, indisponível, devendo ser conhecida de ofício pelo julgador administrativo.*

*Anula-se a decisão a quo por ausência de enfrentamento da imputação da responsabilidade solidária aos sócios de pessoa jurídica autuada.*

*A nulidade da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento implica o retorno do processo administrativo para o órgão julgador, a fim de que novo provimento seja exarado, de modo a não ensejar supressão de instância.*

**Acórdão paradigma nº 9303-003.834, de 2016:**

*NORMAS PROCESSUAIS ADMISSIBILIDADE DO RECURSO MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA LEGITIMIDADE PASSIVA.*

*Aplicam-se, subsidiariamente, ao processo administrativo fiscal as normas do Código de Processo Civil, como a do seu artigo 485 (antigo 267) que permite o conhecimento de ofício das matérias de ordem pública ali expressamente enumeradas, entre as quais consta a legitimidade das partes.*

7. Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

8. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *o vínculo de solidariedade não combatido na peça recursal proposta pelo responsável solidário deságua em decisão reflexa da que foi expedida em desfavor da recorrente*, os **acórdãos paradigmáticos apontados** (Acórdãos nºs 3201-003.408, de 2018, e 9303-003.834, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a legitimidade das partes na relação jurídica tributária é matéria de ordem pública, portanto, indisponível, devendo ser conhecida de ofício pelo julgador administrativo (primeiro acórdão paradigma)* e que *aplicam-se, subsidiariamente, ao processo administrativo fiscal as normas do Código de Processo Civil, como a do seu artigo 485 (antigo 267) que permite o conhecimento de ofício das matérias de ordem pública ali expressamente enumeradas, entre as quais consta a legitimidade das partes (segundo acórdão paradigma).*

**(2) “ausência de indicação dos incisos dos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional nos Termos de Responsabilidade Tributária endereçados aos Recorrentes”**

(...)

**(3) “responsabilidade solidária atribuída ao sócio diretor da empresa Boraquímica, Fábio Gonçalves Chaves”**

(...)

**(4) “apresentação de novas razões de defesa perante a segunda instância”**

(...)

17. Por fim, relativamente a essa quarta matéria, **trata-se de matéria que já foi objeto de questionamento sob outro título [(1) “responsabilidade solidária – matéria de ordem pública”] e à qual já foi dado seguimento**, não cabendo, pois, novo exame.

18. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pelo **não conhecimento** dos Recursos Especiais interpostos por JAMANTÃO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EIRELI, LUIZ ANTÔNIO BUENO COSTA e BUENO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EIRELI e pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas** no Recurso Especial interposto por FÁBIO GONÇALVES CHAVES, RODRIGO GONÇALVES CHAVES, ROGÉRIO JOSÉ BONATO, RODOLFO CAVINATO GONÇALVES CHAVES e COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA.

(...)

Houve apresentação de Agravo (fls. 4.272/4.288) em relação às matérias não admitidas, tendo sido este rejeitado com base no despacho de fls. 4.304/4.314.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 4.321/4.327), pugnando pela manutenção da responsabilidade solidária.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

### Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

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

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

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

(...)

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

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

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>1</sup>, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>2</sup>, “*a similitude fática entre os acórdãos paradigmatico e paragonado é essencial, posto que, inocrrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

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

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

Pois bem.

Nessa situação particular, o Colegiado *a quo* assim justificou a manutenção da solidariedade em relação ao Sr. Rogerio Jose Bonato:

**Da análise**

Do RECURSO VOLUNTÁRIO de BORAQUÍMICA LTDA. e os arrolados responsáveis solidários FÁBIO GONÇALVES CHAVES, RODOLFO CAVINATO GONÇALVES CHAVEZ, RODRIGO GONCALVES CHAVES e ROGÉRIO JOSÉ BONATO.

Após descreverem a autuação, transcrevem ementas da decisão de piso, onde resumem os argumentos da decisão recorrida no item III.1 SÍNTSE DA DECISÃO RECORRIDADA e destacam o seguinte:

(...)

**Dos responsáveis solidários Rogério José Bonato e Rodolfo Cavinato Gonçalves Chaves**

**Da análise**

Causa-me perplexidade a alegação trazida a respeito destes dois responsáveis solidários, no sentido de que a decisão de piso seria nula porque não teria “no r. Acórdão, um comando, uma decisão que afirme: ‘mantenho’ ou ‘excluo’ a atribuição de responsabilidade solidária.

A seguir, os comentários do voto condutor da decisão recorrida, considerando os argumentos da impugnação:

***Rogério José Bonato e Rodolfo Cavinato Gonçalves Chaves***

*De acordo com o Relatório Fiscal:*

*“Conforme descrito no item “4. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA”, ROGERIO JOSE BONATO, CPF 180.013.418-52, era diretor da BORAQUIMICA LTDA desde fevereiro de 2007 e durante o período fiscalizado, de acordo com GFIP por esta apresentadas.*

*É veemente a posição destacada de ROGERIO JOSE BONATO na organização. Ele próprio, pessoa física, recebeu R\$ 407.832,00 dos recursos que transitaram pela Conta-Corrente de nº 130.024.681, da agência 4.779 do BANCO SANTANDER S.A., de titularidade da pessoa jurídica SONORA SUL COMERCIAL QUIMICA LTDA – ME, originários da BORAQUIMICA LTDA. Tal fato denota seu interesse direto nas situações que constituíram os fatos geradores dos tributos. É, portanto, responsável solidário pelo crédito tributário, em conformidade com o que dispõe o art. 124, I, do CTN.*

*Além disso, R\$ 3.966.031,00 que transitaram pela conta bancária mencionada acima foram direcionados para a pessoa jurídica COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA, cujo sócio-administrador é justamente ROGERIO JOSE BONATO. Como se abordará logo adiante, a COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA funciona como um verdadeiro braço financeiro da organização, distribuindo recursos, tendo em vista que as saídas em suas contas bancárias são muitos próximas às entradas, restando-lhe pouco patrimônio amealhado. Portanto, além de se beneficiar diretamente da movimentação financeira inidônea, ROGERIO JOSE BONATO lhe dá prosseguimento, ao administrar pessoa jurídica que promove o trânsito de recursos expressivos sem documentação comercial ou comportamento tributário que lhe dê suporte.*

*Consequentemente, havendo condutas tipificadas como fraude (Lei 4.502/64, arts. 72) e caracterizadoras, em tese, de Crime contra a Ordem Tributária (Lei 8.137/90, art. 1º, IV), deve ROGERIO JOSE BONATO figurar no polo passivo da obrigação tributária por ser diretor da BORAQUIMICA LTDA e por ser administrador de verdadeiro braço financeiro da organização, de acordo com o que dispõe o art. 135, III, do CTN.”*

Como se vê, a decisão recorrida rebateu os pontos que foram trazidos na impugnação, cumprindo destacar que as graves acusações e fatos demonstrados no relatório fiscal (acima reproduzidos) sequer foram objeto de contestação explícita, de forma que sobressai de maneira cristalina que a decisão recorrida, ao reproduzir os fatos supra, manteve as citadas pessoas como responsáveis solidários.

Ainda, pelo relato supra (Relatório Fiscal) percebe-se claramente, contrário ao alegado, que foram indicados os **incisos I e III dos artigos 124 e 135**, respectivamente, do CTN.

Relativamente ao art.124, I, do CTN, alegaram, também, pela ausência de comprovação do interesse comum.

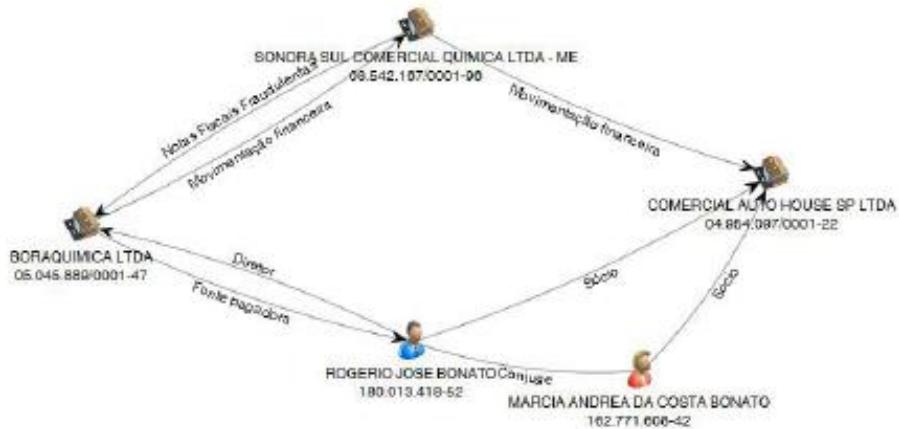
No item 4. MULTA QUALIFICADA, do **Relatório Fiscal** encontram-se os fatos envolvendo todas as empresas e pessoas físicas citadas e os detalhes minuciosas da participação delas junto à Recorrente e/ou empresas que com ela se relacionavam, de maneira deliberada a evitar o recolhimento de impostos.

Vejamos alguns fatos ali descritos.

A empresa SONORA SUL COMERCIAL QUÍMICA LTDA. era uma empresa inexistente, tida como inativa desde 2011, isto dito por sua sócia ISONETE VIRICISMO DE SOUZA, que, comprovou-se, era uma interposta pessoa dos titulares de fato. Era uma empresa que emitiu notas fiscais que somaram R\$ 118.736.830,80 e mais de 90% foram destinados à Recorrente.

ROGÉRIO JOSE BONATO era sócio administrador da Comercial Auto House SP Ltda, arrolada como responsável solidária (não tendo apresentado impugnação, como já destacado) e era também diretor de comercialização e marketing, desde 2010 no estabelecimento da Recorrente de CNPJ 05.045.889/0001-47 e segundo apurou a fiscalização “*ROGÉRIO JOSE BONATO, frise-se, não era um funcionário qualquer da fiscalizada. A função de diretor implica poder de gerência.*”

Fartamente demonstrado no **Relatório Fiscal** que a Recorrente destinava recursos por conta de transações fictícias à empresa SONORA (inexistente), esta por sua vez os movimentava para a Comercial Auto House SP Ltda, da qual seu sócio era ROGÉRIO JOSE BONATO:



*Figura 17: Movimentação Financeira - participação de ROGERIO JOSE BONATO*

O resumo da dança dos recursos:

*Fica assim exposta outra faceta das operações: o pagamento de boletos de cobrança emitidos pela SONORA SUL COMERCIAL QUÍMICA LTDA – ME pela BORAQUIMICA LTDA visa também a escamotear o caráter fraudulento da pessoa jurídica inexistente de fato, dando aparência de normalidade às operações com ela efetuadas. Após transitar por Conta-Corrente da empresa de fachada, os recursos retornam ao controle de seus originais detentores (lembremos, a COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA é administrada por diretor da BORAQUIMICA).*

Caracterizada, portanto, de maneira adequada, a atribuição de responsabilidade solidaria, então nos termos do art.124, I do CTN, pois comprovado seu **interesse comum** nos negócios da Recorrente e deles participar, por meio da Comercial Auto House, como

recebedor final dos recursos enviados pela Recorrente em transações fictícias, os quais eram, inicialmente, dirigidos à conta corrente nº 130.024.681, agência 4.779 do Banco SANTANDER, de titularidade da SONORA, inclusive tendo recebido, como pessoa física, desta empresa (inexistente) R\$ 407.832,00.

Da mesma forma, adequada também a citação ao art.135, III do CTN.

Eis o relato fiscal:

*Além disso, R\$ 3.966.031,00 que transitaram pela conta bancária mencionada acima foram direcionados para a pessoa jurídica COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA, cujo sócio-administrador é justamente ROGERIO JOSE BONATO. Como se abordará logo adiante, a COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA funciona como um verdadeiro braço financeiro da organização, distribuindo recursos, tendo em vista que as saídas em suas contas bancárias são muitos próximas às entradas, restando-lhe pouco patrimônio amealhado.*

*Portanto, além de se beneficiar diretamente da movimentação financeira inidônea, ROGERIO JOSE BONATO lhe dá prosseguimento, ao administrar pessoa jurídica que promove o trânsito de recursos expressivos sem documentação comercial ou comportamento tributário que lhe dê suporte.*

*Consequentemente, havendo condutas tipificadas como fraude (Lei 4.502/64, arts. 72) e caracterizadoras, em tese, de Crime contra a Ordem Tributária (Lei 8.137/90, art. 1º, IV), deve ROGERIO JOSE BONATO figurar no polo passivo da obrigação tributária por ser diretor da BORAQUIMICA LTDA e por ser administrador de verdadeiro braço financeiro da organização, de acordo com o que dispõe o art. 135, III, do CTN.*

Além do já comentado, veja que todos estes graves fatos não foram objeto de contestação, seja por parte da Recorrente, seja por parte de ROGERIO JOSE BONATO, devendo-se manter a sua responsabilidade solidária conforme constou no Relatório Fiscal e Auto de Infração.

(...)

Como se nota, o acórdão ora recorrido, não obstante tenha mencionado *a ausência de contestação específica*, analisou o mérito da responsabilidade solidária, mantendo-a com base nos artigos 135 e 124 do CTN em decisão que foi motivada com indicação clara dos respectivos fundamentos jurídicos.

Além disso, cumpre ainda observar que o voto condutor incorporou a decisão de piso que reproduziu trechos do relatório fiscal justamente no ponto da motivação da solidariedade do recorrente, entendendo que o vínculo por solidariedade teria sido comprovado.

O primeiro paradigma (Acórdão nº 3201-003.408 – fls. 3.863/3.880), por sua vez, entendeu que “*a legitimidade das partes na relação jurídica tributária é matéria de ordem pública, portanto, indisponível, devendo ser conhecida de ofício pelo julgador administrativo*”.

Do voto condutor desse julgado extrai-se que:

(...)

Portanto, as matérias não preclusas submetidas a este colegiado para

- Exigência de garantia recursal;
- Autuação por presunção em razão da utilização de prova emprestada;
- Ocultação do real adquirente das mercadorias importadas;
- Falsificação da fatura comercial e o subfaturamento de preço;
- Arbitramento dos preços;
- Diferença dos tributos em razão do arbitramento dos preços, e acréscimos;
- Responsabilidade solidária dos sócios da SUN RISE.

Observa-se que das matérias submetidas a julgamento neste Colegiado, merece precedência a que trata da responsabilidade solidária dos sócios embora não suscitada na fase de impugnação e não enfrentada pela DRJ, o que será enfrentada em preliminar pelas razões expostas neste voto.

***Preliminar de Nulidade do julgamento: responsabilidade atribuída aos sócios***

Suscitam os sócios da pessoa jurídica a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, vez que não enfrentado pelos julgadores *a quo* a acusação fiscal de responsabilidade solidária nos termos do art. 124 e 135 do CTN.

A autoridade fiscal lavrou termos de sujeição passiva solidária em face dos sócios Harjeet Singh e Luciana Batista Moreira cientificando-os com a entrega das peças acusatórias. Ambos apresentaram suas impugnações, individual e tempestivamente.

Entretanto, tais defesas não foram objetivamente enfrentadas na decisão da DRJ, que sequer discorreu acerca dos fundamentos para se manter as pessoas físicas no polo passivo solidário da exigência fiscal.

É de se pontuar que tais peças impugnatórias não debateram com argumentos que refutassem as acusações quanto à atribuição da responsabilidade solidária. Somente em sede de recurso voluntário a matéria foi aventada; daí, em princípio, dúvidas surgem a respeito de estarem fulminadas pela preclusão.

Ocorre que o crédito tributário é constituído em face do sujeito passivo regularmente identificado pela autoridade fiscal de tal forma que a incorreção na eleição das pessoas obrigadas à satisfação estatal não afeta somente os interesses das partes, mas ao próprio crédito, que é indisponível.

Isto posto, é dizer que a legitimidade das partes na relação jurídica tributária é matéria de ordem pública, indisponíveis às partes e não alcançadas pela preclusão, inclusive, podendo ser conhecida de ofício.

Neste sentido tem-se julgados deste CARF cujas decisões apontam para a apreciação de arguição de legitimidade das partes, ainda que de ofício:

(...)

Nos autos, a autoridade fiscal assentou seus argumentos para a imputação da responsabilidade solidária aos sócios da SUN RISE nos seguintes termos (fls. 129):

(...)

No julgamento realizado pela DRJ não foi dedicado nenhum tópico para apreciar a responsabilidade solidária dos sócios da SUN RISE.

Foram várias referências à transcrição da entrevista/tomada de depoimento do sócio Harjeet; contudo, sem assentar qualquer conclusão objetiva quanto à sua responsabilidade pessoal pelo crédito tributário apurado, segundo os comandos dos artigos 124 e 135 do CTN, base legal da imputação fiscal para a responsabilização dos sócios.

Relativamente à sócia Luciana, o voto é omisso em tecer qualquer comentário à sua atuação nas práticas desvendadas nas operações de importação e de revenda de mercadorias.

Assim, com razão os sócios Harjeet e Luciana ao alegarem cerceamento do direito de defesa em face da peça fiscal atribuir-lhes responsabilidade solidária pelo crédito tributário lançado no auto de infração e ausência de enfrentamento da matéria pelos julgadores na decisão de 1<sup>a</sup> instância, o que configura a hipótese de nulidade da decisão pois prolatada com preterição do direito de defesa prescrita no inciso II, do art. 59, do Decreto n.º 70.235/72.

Isto posto, voto para DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário dos sócios da empresa recorrente e ANULAR a decisão da DRJ para que outra seja proferida, enfrentando-se todas as matérias das impugnações.

Verifica-se, assim, que o *primeiro paradigma* envolveu caso no qual a Turma Julgadora, além de não ter se pronunciado quanto ao mérito da solidariedade, ainda entendeu que a decisão da DRJ teria sido omissa quanto à análise da responsabilidade dos sócios da empresa autuada, cenário este que, por mostrar-se totalmente distinto dessa situação, impede a caracterização do dissídio com base no Acórdão nº **3201-003.408**.

Isso se repete com o *segundo paradigma* (Acórdão nº **9303-003.834** – fls. 3.881), cuja ementa foi assim redigida:

**NORMAS PROCESSUAIS. ADMISSIBILIDADE DO RECURSO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. LEGITIMIDADE PASSIVA**

Aplicam-se, subsidiariamente, ao processo administrativo fiscal as normas do Código de Processo Civil, como a do seu art. 485 (antigo 267) que permite o conhecimento de ofício das matérias de ordem pública ali expressamente enumeradas, entre as quais consta a legitimidade das partes.

**Erro Na Fixação da Sujeição Passiva. Inocorrência**

O erro na sujeição passiva, regra geral, acarreta nulidade. Todavia, se na data da lavratura do auto de infração, a situação da autuada perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil era **ativa** (CNPJ do Banco Cidade constava como "**ativo não regular**"), aliado ao fato de que incorporada e incorporadora eram do mesmo grupo societário, inclusive, com diretores em comum, não há nulidade no procedimento da Fiscalização em levar a incorporada a figurar no pólo passivo da obrigação tributada, pois, para efeitos fiscais, nessa data, a incorporada ainda respondia por suas obrigações tributárias.

Do relatório e votos (vencido e vencedor) desse julgado, transcrevo o quanto segue, respectivamente:

Tratam-se de recursos de divergência interpostos pelo Sujeito Passivo e pela Fazenda Nacional, por meio dos quais se busca a reforma do Acórdão nº 201-81.308, de 06/08/2008, que recebeu a seguinte ementa, transcrita na fração que interessa ao presente julgamento:

*ASSUNTO: CONTRD3UIÇÃO PROVISÓRIA, SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA -CPMF*

*PERÍODO DE APURAÇÃO: 25/06/1999 a 24/09/1999*

*CPMF. DECADÊNCIA. LEI N° 8212/91. INAPLICABILIDADE. SÚMULA N° 8 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.*

*É certo que, atualmente, a expedição da Súmula nº 8: "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário", já é suficiente para o cancelamento da autuação dos débitos referentes aos fatos geradores ocorridos em períodos anteriores a cinco anos de sua ciência. Não apenas em razão de ser vinculante, mas em virtude de reconhecer a total inconstitucionalidade do dispositivo legal.*

*Todavia, a aplicação dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 us contribuições sociais, antes mesmo desta declaração de inconstitucionalidade, não poderia ser realizada em virtude da interpretação sistemática de nosso ordenamento jurídico.*

*NULIDADE. ERRO DE FATO. PESSOA JURÍDICA EXTINTA. INEXISTÊNCIA.*

*A extinção da sociedade jurídica antes da lavratura do auto de infração não justifica a sua nulidade quando a infração for efetivamente realizada pelo contribuinte autuado, em virtude de este ter dado causa ao fato gerador da CPMF não recolhida.*

*Devidamente científicos, as partes manejaram recurso especial de divergência relativo às matérias que se quedaram vencidas. Ou seja, o contribuinte postulou o*

*reconhecimento da ilegitimidade passiva e a Fazenda Nacional, que o prazo decadencial fosse determinado nos termos do art. 173, I, ao invés do art. 150, §4º do CTN.*

As duas matérias tiveram seguimento.

#### **Voto vencido**

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

Antes de passar à análise dos recursos entendo relevante debater questão preliminar que, se confirmada, prejudicará o enfrentamento das duas prejudiciais de mérito que são objeto do presente processo.

Com efeito, após comparar as peças que encerram a impugnação, às fls. 210 e seguintes, o recurso voluntário, às fls. 445 e seguintes e, finalmente, o segundo recurso voluntário apresentado, às fls. 1093 e seguintes, verifica-se que apenas nesta última foi incluída matéria que é alvo do presente recurso especial. Tanto na peça impugnatória quanto no primeiro recurso não é trazido qualquer reclame acerca de suposto erro na qualificação do sujeito passivo.

Assim, a matéria que se apresenta ao debate passa pela análise de questão processual, qual seja, a possibilidade de as instâncias julgadoras enfrentarem matérias não controvertidas, isto é, cujo litígio sequer foi instaurado. Explico, como é de sabença de todos, a fase litigiosa do Processo Administrativo fiscal, nos termos do art. 14 do Decreto 70.235/1972, tem início com a impugnação do lançamento ou com a interposição de manifestação de inconformidade contra despacho que indeferiu pedido do sujeito passivo perante a administração tributária. A seu turno, o art. 17, com a redação dada pelo art. 67 da Lei 9.532/19971, dispõe que se considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada. Para melhor clareza, leia-se os artigos 14, 16 e 17 desse decreto, na parte que interessa a solução desse litígio.

(...)

Como se pode ver, dos dispositivos acima, as normas do Processo Administrativo não deixam margem à dúvida de que o momento oportuno para se trazer as matérias que o sujeito passivo pretenda controverter no contencioso é o da impugnação, não precluindo o direito de o fazer em outro momento.

Voltando aos autos, verifica-se que a questão envolvendo a sujeição passiva não foi impugnada, e com isso, sobre ela não se instaurou o litígio. Assim, não caberia sua discussão na fase administrativa, sob pena de nulidade da decisão que a enfrentar.

Sobre esse tema, esta turma já se manifestou, a exemplo do Acórdão 930301.179, referente emanado no julgamento do recurso especial pertinente aos autos do Processo nº 13804.008106/2002-18, em cuja sentada, o Colegiado, por maioria de votos, anulou os atos processuais emanados a partir do acórdão recorrido, inclusive. Vencida a Conselheira Nanci Gama, que negava provimento ao recurso. As conselheiras Maria Teresa Martinez López e Susy Gomes Hoffmann votaram pelas conclusões. Como fui o relator desse caso, e continuo pensando da mesma forma que expus no voto condutor desse acórdão, peço licença para reproduzi-lo aqui como razão de decidir.

(...)

Diante do exposto, voto no sentido de anular o processo a partir do acórdão recorrido, inclusive, e determinar que outro julgamento seja realizado, observando os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, e a vedação de se enfrentar matéria cujo litígio não foi instaurado pelo sujeito passivo.

(...)

#### **Voto vencedor**

Designou-me a Presidência para redigir o acórdão quanto ao conhecimento, que o n. relator afastava pelos motivos bem expostos em seu voto, com os quais, em princípio, concordo, já tendo assim votado neste colegiado.

Ocorre que, me pareceu após uma análise mais acurada da situação concreta, em especial após a sustentação oral proferida, que ela difere daquela trazida pelo dr. Henrique. E essa distinção nos pareceu relevante ao ponto de nos afastar da conclusão por ele preconizada.

É que aqui, diferentemente da ocorrida no processo mencionado, tratamos de matéria de ordem pública expressa no § 3º do art. 485 da Lei 13.105/2015 (atual Código de Processo Civil):

*Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:*

*I - indeferir a petição inicial;*

*II - o processo ficar parado durante mais de 1 (um) ano por negligência das partes;*

*III - por não promover os atos e as diligências que lhe incumbir, o autor abandonar a causa por mais de 30 (trinta) dias;*

*IV - verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;*

*V - reconhecer a existência de perempção, de litispendência ou de coisa julgada;*

*VI - verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual;*

*VII - acolher a alegação de existência de convenção de arbitragem ou quando o juízo arbitral reconhecer sua competência;*

*VIII - homologar a desistência da ação;*

*IX - em caso de morte da parte, a ação for considerada intransmissível por disposição legal; e*

*X – nos demais casos prescritos neste Código.*

**§ 1º** Nas hipóteses descritas nos incisos II e III, a parte será intimada pessoalmente para suprir a falta no prazo de 5 (cinco) dias.

**§ 2º** No caso do § 1º, quanto ao inciso II, as partes pagarão proporcionalmente as custas, e, quanto ao inciso III, o autor será condenado ao pagamento das despesas e dos honorários de advogado.

**§ 3º** O juiz conhecerá de ofício da matéria constante dos incisos IV, V, VI e IX, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não ocorrer o trânsito em julgado.

(...)

E assim vem sendo reiteradamente reconhecido pelo e. Superior Tribunal de Justiça, inclusive para afastar a necessidade de prequestionamento. A título apenas ilustrativo, cito:

STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL AgRg no AREsp 490965 PE 2014/0062839-7 (STJ)

AgRg no AREsp 490965 PE

**Ementa:** PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO DE SENTENÇA. DISCUSSÃO SOBRE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SUPÓSTO ERRO MATERIAL NO JULGAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. ILEGITIMIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO (UFPE) RECONHECIDA EX OFFICIO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. VIABILIDADE. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ART. 267, VI E § 3º, DO CPC. 1. A alegação de que o Tribunal de origem teria incorrido em erro material - ao considerar que houve oposição de Embargos à Execução no caso concreto - não corresponde ao que consta no acórdão, onde ficou registrado apenas que a ilegitimidade da UFPE para figurar no polo passivo já fora reconhecida no julgamento de outros recursos, fundamentação importada in casu. Logo, o fato de em outros casos terem sido opostos Embargos à Execução não afeta a ilegitimidade de parte reconhecida no caso concreto. 2. A esse propósito, o argumento de que o julgamento a quo teria incidido em vício extra petita não prospera, tendo em vista que a ilegitimidade de parte constitui matéria de ordem pública que pode ser reconhecida de ofício na instância ordinária, ex vi do disposto no art. 267, § 3º, CPC. Com efeito, se essa matéria poderia ser suscitada até mesmo por simples petição em Exceção de Pré-Executividade, nada obsta a que seja ela decretada de ofício pelo Tribunal de origem. Precedentes: REsp 818.453/MG, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 02/10/2008, AgRg no REsp 913.384/RJ, Rel.

*Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 21/6/2007, DJ 29/6/2007, p. 569. 3. Tampouco há omissão no acórdão de origem, tendo em vista que os inúmeros fundamentos sobre os quais o recorrente postulava esclarecimento diziam, em sua grande maioria, respeito ao mérito do recurso, não se prestando os aclaratórios ao rejugamento da causa. 4. Por fim, o Recurso Especial efetivamente não merece passagem, tendo em vista que a tese de vulneração aos arts. 499 e 527 do CPC nem ao menos veio acompanhada por fundamentos hábeis a demonstrar de que forma esses preceitos legais teriam sido...*

*Data de publicação: 25/06/2014*

De sorte que, para que pudéssemos deixar de aplicar esse entendimento, necessário explicitar por que o CPC não se aplicaria, ainda que subsidiariamente, ao processo administrativo fiscal, o que não vislumbro no voto do e. relator.

E com essas considerações, acompanhei a posição que admitia o recurso, que restou vencedora sendo esse o acórdão que me coube redigir.

Como se percebe, esse julgado apenas reconheceu que a *ilegitimidade passiva* consistente na emissão de Auto de Infração de CPMF em nome de pessoa jurídica extinta por incorporação constituiria matéria de ordem pública, não guardando, portanto, nenhuma semelhança fático-jurídica com o caso presente.

Aqui, diferentemente, o recorrente apresentou impugnação e recurso voluntário, tendo sido os argumentos invocados apreciados nas duas instâncias, de forma que a solidariedade restou mantida no mérito nessas duas oportunidades, não havendo que se falar em matéria de ordem pública a ser reconhecida de ofício.

## Conclusão

Pelo exposto, NÃO CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

## Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A representação que principia estes autos assim justifica sua constituição:

Trata a presente representação, originária do processo nº 10855.722220/2018-28 - BORAQUIMICA LTDA, de abertura de processo para dar seguimento à lide que versa exclusivamente sobre o vínculo da responsabilidade solidária do Recorrente COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA, tendo em vista o Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial da 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara do CARF que admitiu os Recursos Especiais interpostos por FÁBIO GONÇALVES CHAVES,

RODRIGO GONÇALVES CHAVES, ROGÉRIO JOSÉ BONATO, RODOLFO CAVINATO GONÇALVES CHAVES e COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA., no que se refere à matéria: (1) “responsabilidade solidária – matéria de ordem pública”.

Por seu turno, os créditos tributários consignados no processo de exigência fiscal foram objeto de parcelamento, e serão acompanhados no processo original, de nº 10855.722220/2018- 28.

Cumpre esclarecer que em virtude de os créditos tributários estarem com controle transferido para parcelamento no sistema Sief-Processos no âmbito do processo nº 10855.722220/2018-28 , tal sistema não permite o desmembramento/transferência dos créditos tributários que não são mais objeto de contencioso para um novo processo, apartado, como disposto na Nota Sief Processos nº 001/2019. Sendo assim, fez-se necessário apartar, então, o vínculo da responsabilidade solidária.

A acusação que originou o processo administrativo nº 10855.722220/2018-28 resultou de procedimento fiscal em face de Boraquímica Ltda, e apontou glosa de custos na apuração anual do IRPJ e da CSLL em razão de *compras efetuadas juntos a pessoas jurídicas inexistentes de fato* nos anos-calendário 2013 e 2014 com acréscimo de multa qualificada, e por *divergência entre o CMV disposto em ECF, aquele apurado na contabilidade e o informado pelo contribuinte após intimação* no ano-calendário 2014, com acréscimo de multa de ofício de 75%. Além dos sujeitos passivos acima indicados, também foi apontado como responsável tributário Marcos Antonio Bueno Costa, Luiz Bueno Costa, Bueno Prestação de Serviços EIRELI, TJ Serviços Administrativos Ltda, Jamantão Prestação de Serviços EIRELI. O Relatório Fiscal e os Autos de Infração constam às e-fls. 2260/2412.

O Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal às e-fls. 2414/2445 também noticia lançamentos de COFINS e Contribuição ao PIS (processo administrativo nº 10855.722.223/2018-61) e de IRRF (processo administrativo nº 10855.722224/2018-14).

A decisão de 1ª instância traz expresso que:

[...]

Registre-se que não foram impugnados os termos de sujeição passiva solidária relativos a Fábio Gonçalves Chaves e Rodrigo Gonçalves Chaves.

Impugnação Rodolfo Cavinato Gonçalves Chaves e Rogério José Bonato

Apresentam as impugnações de fls. 3.059 a 3.110 e 2.942 a 2.993 utilizando os mesmos argumentos da manifestação acima descrita, com os seguintes itens adicionais:

[...]

Da matéria não impugnada

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/726, devem ser consideradas como não impugnadas as responsabilidades solidárias atribuídas à pessoa jurídica Comercial Auto House SP LTDA tendo em vista a inexistência de manifestação nos autos e também às pessoas físicas Fábio Gonçalves Chaves e Rodrigo Gonçalves Chaves uma vez que, apesar de apresentarem impugnação em conjunto com a autuada sobre questões preliminares e de mérito pertinentes aos lançamentos, não se manifestaram em relação aos Termos de Responsabilidade contra eles lavrados.

[...]

Rogério José Bonato e Rodolfo Cavinato Gonçalves Chaves

De acordo com o Relatório Fiscal:

É veemente a posição destacada de ROGERIO JOSE BONATO na organização. Ele próprio, pessoa física, recebeu R\$ 407.832,00 dos recursos que transitaram pela Conta-Corrente de nº 130.024.681, da agência 4.779 do BANCO SANTANDER S.A., de titularidade da pessoa jurídica SONORA SUL

COMERCIAL QUIMICA LTDA – ME, originários da BORAQUIMICA LTDA. Tal fato denota seu interesse direto nas situações que constituíram os fatos geradores dos tributos. É, portanto, responsável solidário pelo crédito tributário, em conformidade com o que dispõe o art. 124, I, do CTN.

Além disso, R\$ 3.966.031,00 que transitaram pela conta bancária mencionada acima foram direcionados para a pessoa jurídica COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA, cujo sócio-administrador é justamente ROGERIO JOSE BONATO. Como se abordará logo adiante, a COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA funciona como um verdadeiro braço financeiro da organização, distribuindo recursos, tendo em vista que as saídas em suas contas bancárias são muitos próximas às entradas, restando-lhe pouco patrimônio amealhado. Portanto, além de se beneficiar diretamente da movimentação financeira inidônea, ROGERIO JOSE BONATO lhe dá prosseguimento, ao administrar pessoa jurídica que promove o trânsito de recursos expressivos sem documentação comercial ou comportamento tributário que lhe dê suporte.

Consequentemente, havendo condutas tipificadas como fraude (Lei 4.502/64, arts. 72) e caracterizadoras, em tese, de Crime contra a Ordem Tributária (Lei 8.137/90, art. 1º, IV), deve ROGERIO JOSE BONATO figurar no polo passivo da obrigação tributária por ser diretor da BORAQUIMICA LTDA e por ser administrador de verdadeiro braço financeiro da organização, de acordo com o que dispõe o art. 135, III, do CTN.

[...]

Ao contrário das alegações apresentadas, em nenhum momento a fiscalização considerou que \_"haveria uma relação de emprego entre a Boraquímica e os empregados/sócios das empresas Bueno Prestação de Serviços Eireli, Comercial Auto House SP Ltda, TJ Serviços Administrativos Ltda e Jamantão Prestação de Serviços Eireli." Assim, infundada a teoria de que, por se tratar de relação de emprego caracterizada por subordinação, deveria ser afastada a responsabilidade solidária.

Também não procedem os argumentos no sentido de que o recebimento de valores provenientes da Sonora Sul recebidos por pessoas físicas que possuem vínculo empregatício com a Boraquímica seriam decorrentes de prestação de serviços ou de venda de bens pois nenhuma das pessoas físicas arroladas apresentou qualquer documentação comprobatória que demonstrasse tal natureza para os pagamentos em questão.

A autoridade julgadora de 1ª instância, assim, manteve integralmente as exigências e a responsabilidade tributária a eles imputadas aos impugnantes (e-fls. 3398/3446).

Em face dos recursos voluntários interpostos, a 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu *por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e no mérito, negar provimento ao recurso da Recorrente e dos demais sujeitos passivos arrolados como responsáveis solidários*. Como relatado, foram apresentadas as seguintes defesas:

A fiscalizada BORAQUÍMICA LTDA. e os arrolados responsáveis solidários FÁBIO GONÇALVES CHAVES, RODOLFO CAVINATO GONÇALVES CHAVEZ, RODRIGO GONÇALVES CHAVES, ROGÉRIO JOSÉ BONATO e COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA. – ME, apresentam um único recurso, juntos, acostado às fls.3.538 a 3.584,

TJ SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS apresentou recurso voluntário, acostado às fls.3.499 a 3.535,

MARCO ANTÔNIO BUENO COSTA apresentou recurso voluntário acostado às fls.3.587 a 3.624,

BUENO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EIRELI e LUIZ ANTONIO BUENO COSTA apresentaram um único recurso, acostado às fls.3.627 a 3.669 e

JAMANTÃO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EIRELI apresentou recurso voluntário acostado às fls.3.672 a 3.704, que serão detalhados e comentados no Voto.

E o voto condutor do Acórdão nº 1401-004.051 ressalva, preliminarmente, que:

Preenchidos os requisitos de admissibilidade dos recursos apresentados, deles conheço, com exceção do recurso apresentado pela COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA., uma vez que esta empresa não apresentou impugnação, de forma que precluiu seu direito de recorrer a esta Colegiado.

Cientificada do acórdão em 05/02/2020 (e-fl. 3826), Comercial Auto House SP Ltda apresentou recurso especial em 19/02/2020, novamente em conjunto com os sujeitos passivos Boraquímica Ltda, Fábio Gonçalves Chaves, Rodolfo Cavinato Gonçalves Chaves, Rodrigo Gonçalves Chaves e Rogério José Bonato. Rogério José Bonato, especificamente, também foi cientificado em 05/02/2020 (e-fl. 3828). A peça recursal, sem nada referir acerca do não conhecimento expresso no acórdão recorrido, principia apontando genericamente divergência jurisprudencial acerca da *responsabilidade solidária atribuída aos ora Recorrentes Fábio, Rodolfo, Rodrigo, Rogério e Comercial Auto House*, indicando como paradigma o Acórdão nº 3201-003.408, e argumentando que o julgado orienta *no sentido de que a responsabilidade solidária é matéria de ordem pública cuja apreciação se impõe sob pena de cerceamento de defesa e ainda que inexista contestação específica a este respeito na peça impugnatória, devendo ser conhecida de ofício*.

Também foi indicado o paradigma nº 9303-003.834, que contrariaria o acórdão recorrido *no que este afirma: "O vínculo de solidariedade não combatido na peça recursal...."*, referindo-se a seguir nos seguintes termos: *"Quanto aos julgados administrativos trazidos pela Recorrente..."* (fls 3770).

Na segunda matéria afirmou-se a invalidade dos Termos de Responsabilidade Tributária que não trariam *indicação dos incisos dos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional*. Ao longo da argumentação, consignou-se que para além desse vício material apontado, quanto à Comercial Auto House, *no que diz respeito ao afastamento da atribuição da responsabilidade solidária o fundamento apresentado foi a ausência da prova do interesse comum*, sendo que os fundamentos de defesa apresentados foram ignorados no acórdão recorrido.

Dante do cenário assim delineado, foi afirmado o dissídio jurisprudencial em face dos paradigmas nº 1302-002.932 e 3302-003.017.

Há, também, uma terceira divergência, apontada com base nos paradigmas nº 3201-004.699 e 1401-002.360, mas apenas em razão da responsabilidade tributária imputada a Fábio Gonçalves Chaves, muito embora, ao final deste tópico, conste o pedido adicional de *exclusão da responsabilidade solidária do sócio Rodrigo Gonçalves Chaves, ao qual não se atribui qualquer conduta ou intuito doloso, à exceção do recebimento do valor de R\$ 420.788,23 proveniente de conta corrente da empresa SONORA*.

Na quarta divergência, sob a premissa de que o Conselheiro Relator do acórdão recorrido *deixou de considerar as novas razões de defesa trazidas no Recurso Voluntário* e provas produzidas pela Fiscalização em favor dos sujeitos passivos, especificadas no recurso especial, limitando-se a transcrever a decisão de 1ª instância que diz ser relativa à Boraquímica e às pessoas objeto do presente recurso: *Fábio, Rodrigo, Rodolfo, Rogério e Comercial Auto House*, os recorrentes afirmam também que houve omissão quanto à *apreciação da matéria de ordem pública invocada nas razões recursais*, e referem os paradigmas nº 2401-003.558 e 3402-006.609 para concluir pela divergência jurisprudencial nos seguintes termos:

Como se vê, do acima, é evidente a divergência de entendimento, pois enquanto o Acórdão recorrido limita-se a transcrever a decisão de piso quanto à matéria e, por sua vez, a decisão de piso limita-se a transcrever o Relatório Fiscal, deixando de julgar questão de ordem pública, os r. Acórdãos paradigmas decidem a respeito da possibilidade de análise de matérias trazidas inauguralmente em grau de recurso, quando tratarem de alegações relativas a matérias de ordem pública, caso do processo de que se trata.

Decidem também que a questão da responsabilidade solidária é questão de ordem pública que deve ser julgada de ofício.

Em exame de admissibilidade observou-se, preliminarmente, que:

Cumpre esclarecer que:

- a) não foram impugnados os termos de sujeição passiva solidária relativos a FÁBIO GONÇALVES CHAVES e RODRIGO GONÇALVES CHAVES (decisão recorrida, e-fls. 3.757), sendo mantida a responsabilidade solidária nos mesmos moldes da manutenção da autuação fiscal (decisão recorrida, e-fls. 3.770);
- b) COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA. não apresentou impugnação, de forma que precluiu seu direito de recorrer a este Colegiado (decisão recorrida, e-fls. 3.764), não sendo conhecido o seu recurso voluntário (decisão recorrida, e-fls. 3.769), nem suas razões recursais (decisão recorrida, e-fls. 3.777); e
- c) JAMANTÃO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EIRELI, LUIZ ANTÔNIO BUENO COSTA e BUENO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EIRELI apresentaram recursos especiais intempestivos [ciências em 06/02/2020, 05/02/2020 e 05/02/2020, respectivamente, e interposição de recursos em 05/03/2020 (despacho de e-fls. 4.204)].

De toda a sorte, o recurso especial interposto por Fábio Gonçalves Chaves, Rodolfo Cavinato Gonçalves Chaves, Rodrigo Gonçalves Chaves, Rogério José Bonato e Comercial Auto House SP Ltda teve seguimento parcial nos seguintes termos:

(1) “responsabilidade solidária – matéria de ordem pública”

[...]

**8. Enquanto a decisão recorrida entendeu que o vínculo de solidariedade não combatido na peça recursal proposta pelo responsável solidário deságua em decisão reflexa da que foi expedida em desfavor da recorrente, os acórdãos paradigmáticos apontados (Acórdãos nºs 3201-003.408, de 2018, e 9303-003.834, de 2016) decidiram, de modo diametralmente oposto, que a legitimidade das partes na relação jurídica tributária é matéria de ordem pública, portanto, indisponível, devendo ser conhecida de ofício pelo julgador administrativo (primeiro acórdão paradigmático) e que aplicam-se, subsidiariamente, ao processo administrativo fiscal as normas do Código de Processo Civil, como a do seu artigo 485 (antigo 267) que permite o conhecimento de ofício das matérias de ordem pública ali expressamente enumeradas, entre as quais consta a legitimidade das partes (segundo acórdão paradigmático).**

(2) “ausência de indicação dos incisos dos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional nos Termos de Responsabilidade Tributária endereçados aos Recorrentes”

[...]

9. No que se refere a essa segunda matéria, não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por inexistir divergência de entendimento passível de uniformização.

[...]

(3) “responsabilidade solidária atribuída ao sócio diretor da empresa Boraquímica, Fábio Gonçalves Chaves”

[...]

12. No tocante a essa terceira matéria, não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, uma vez que as discussões prevalentes nos acórdãos recorrido e paradigma são diferentes.

[...]

(4) “apresentação de novas razões de defesa perante a segunda instância”

[...]

**17. Por fim, relativamente a essa quarta matéria, trata-se de matéria que já foi objeto de questionamento sob outro título [(1) “responsabilidade solidária – matéria de ordem pública”] e à qual já foi dado seguimento, não cabendo, pois, novo exame. (negrejou-se)**

Cientificados da admissibilidade parcial (e-fl. 4259/4265), Comercial Auto House SP Ltda apresentou agravo em conjunto com os sujeitos passivos Boraquímica Ltda, Fábio Gonçalves Chaves, Rodolfo Cavinato Gonçalves Chaves, Rodrigo Gonçalves Chaves e Rogério José Bonato. O exame do agravo já se deu nestes autos constituídos para discussão do vínculo de responsabilidade estabelecido em face de Rogério José Bonato, e rejeitou a pretensão deste interessado.

Analisando a divergência jurisprudencial sob a ótica de Comercial Auto House SP Ltda, esta Conselheira assim declarou voto no processo administrativo nº 13074.725066/2021-27:

O I. Relator inicialmente compreendeu que o recurso especial de Comercial Auto House SP Ltda deveria ser conhecido com base no paradigma nº 3201-003.408 validado no exame de admissibilidade e integrante da primeira matéria suscitada. Concordou, ainda, com a percepção inicial de que a quarta matéria (“apresentação de novas razões de defesa perante a segunda instância”) seria questão inserida na primeira matéria admitida.

Com base nesta visão do dissídio jurisprudencial, este Colegiado seria chamado a decidir sobre correção do entendimento do Colegiado *a quo*, que negou conhecimento ao recurso voluntário de Comercial Auto House SP Ltda. Contudo, a decisão do Colegiado *a quo* tem em conta a circunstância específica de Comercial House SP Ltda não ter apresentado impugnação, do que decorre a aplicação do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, na forma exposta na decisão de 1ª instância:

#### **Da matéria não impugnada**

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/726, devem ser consideradas como não impugnadas as responsabilidades solidárias atribuídas à pessoa jurídica Comercial Auto House SP LTDA tendo em vista a inexistência de manifestação nos autos e também às pessoas físicas Fábio Gonçalves Chaves e Rodrigo Gonçalves Chaves uma vez que, apesar de apresentarem impugnação em conjunto com a autuada sobre questões preliminares e de mérito pertinentes aos lançamentos, não se manifestaram em relação aos Termos de Responsabilidade contra eles lavrados.

Contra esta decisão, Comercial Auto House SP Ltda apresentou recurso voluntário em conjunto com a Contribuinte autuada e outros responsáveis tributários, e o não conhecimento de sua defesa foi afirmado de forma preambular, e motivado pela ausência de impugnação, conforme inclusive reiterado no corpo do voto condutor do acórdão recorrido, na análise específica da cada imputação de responsabilidade:

#### **Da admissibilidade**

Preenchidos os requisitos de admissibilidade dos recursos apresentados, deles conheço, com exceção do recurso apresentado pela COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA., uma vez que esta empresa não apresentou impugnação, de forma que precluiu seu direito de recorrer a esta Colegiado.

[...]

**Da análise**

Do RECURSO VOLUNTÁRIO de BORAQUÍMICA LTDA. e os arrolados responsáveis solidários FÁBIO GONÇALVES CHAVES, RODOLFO CAVINATO GONÇALVES CHAVEZ, RODRIGO GONÇALVES CHAVES e ROGÉRIO JOSÉ BONATO.

[...]

**Da análise**

**Da responsável solidária Comercial Auto House SP Ltda.**

Equivocam-se os Recorrentes, a decisão recorrida não desconsiderou nenhum item da IN RFB 1.862/2018, a qual dispõe sobre o procedimento de imputação de responsabilidade no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O crédito tributário encontra-se suspenso em face das impugnações apresentadas e, justamente por isso, encontra-se também suspenso para quem não a apresentou, como a empresa COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA, arrolada como responsável solidária.

Ora, de se perguntar: se algum responsável solidário apontado no polo passivo da autuação promover o pagamento (integral) do crédito tributário, como fica a situação de quem não apresentou impugnação? Simples, o pagamento efetuado por qualquer um dos autuados aproveita aos demais.

Ainda, a impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais, não sendo aplicável na hipótese em que a impugnação versar exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade, caso em que só produzirá efeitos em relação ao impugnante.

No caso dos autos, não houve apresentação de impugnação da responsável solidária supra citada, de forma que não se deve conhecer de seu recurso voluntário, por força da preclusão processual.

Assim, as razões recursais não podem ser conhecidas, na medida em que não houve apresentação de impugnação em primeiro grau e portanto aplicável os termos do art. 17 do Decreto 70.235/72.

Portanto, não conheço do recurso voluntário de COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA.

**Dos responsáveis solidários Fábio Gonçalves Chaves e Rodrigo Gonçalves Chaves**

**Da análise**

Conforme relatoriado, não há argumentação dos referidos responsáveis solidários quanto à responsabilidade dos sócios-administradores atribuída pela fiscalização a eles, nos termos do art. 135 do CTN; tampouco há argumentação quanto à atribuição de responsabilidade solidária feita pela fiscalização. Tão somente existe por parte dos responsáveis solidários as alegações pertinentes ao próprio lançamento fiscal, matérias estas que foram trazidas também pela Recorrente.

O vínculo de solidariedade não combatido na peça recursal proposta pelos responsáveis solidários deságua em decisão reflexa da que foi expedida em desfavor da recorrente (como será vista adiante). Sendo a autuação mantida integralmente em relação à recorrente, deverá também ser replicada nos mesmos moldes para os responsáveis solidários, por estes não trazerem elementos que afastem a atribuição da solidariedade a eles imputada.

[...]

Correta, portanto, a decisão recorrida:

[...]

**Dos responsáveis solidários Rogério José Bonato e Rodolfo Cavinato Gonçalves Chaves****Da análise**

Causa-me perplexidade a alegação trazida a respeito destes dois responsáveis solidários, no sentido de que a decisão de piso seria nula porque não teria “no r. Acórdão, um comando, uma decisão que afirme: ‘mantenho’ ou ‘excluo’ a atribuição de responsabilidade solidária.

A seguir, os comentários do voto condutor da decisão recorrida, considerando os argumentos da impugnação:

[...]

**DO RECURSO VOLUNTÁRIO DOS DEMAIS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS**

[...] (*destaques do original*)

Observe-se que no recurso especial dos sujeitos passivos não houve qualquer demonstração de argumentos de defesa específicos deduzidos em favor de Comercial Auto House SP Ltda. Neste ponto, inclusive, a divergência jurisprudencial foi exposta em proveito dos *Recorrentes Fábio, Rodolfo, Rodrigo, Rogério e Comercial Auto House*, consoante argumentos recursais a seguir transcritos, acerca do dissídio em face do paradigma nº 3201-003.408:

A primeira divergência a ser apontada está evidenciada às fls 3770 do r. Acórdão recorrido e diz respeito à responsabilidade solidária atribuída aos ora Recorrentes Fábio, Rodolfo, Rodrigo, Rogério e Comercial Auto House, constando do mesmo Acórdão o que se transcreve a seguir:

“Conforme relatoriado não há argumentação dos referidos responsáveis solidários quando à responsabilidade dos sócios -administradores atribuída pela fiscalização a eles, nos termos do art. 135 do CTN, tampouco há argumentação quanto à atribuição de responsabilidade solidária feita pela fiscalização. Tão somente existe (sic) por parte do (sic) responsáveis solidários as alegações pertinentes ao próprio lançamento fiscal, matérias estas que foram trazidas também pela Recorrente.

O vínculo de solidariedade não combatido na peça recursal proposta pelos responsáveis solidários deságua em decisão reflexa da que foi expedida em desfavor da recorrente (como será vista adiante).

Sendo a autuação mantida integralmente em relação à Recorrente, deverá também ser replicada nos mesmos moldes para os responsáveis solidários, por estes não trazerem elementos que afastem a atribuição da solidariedade a eles imputada.

Desta forma, a responsabilidade solidária deve ser mantida nos mesmos moldes da manutenção da autuação fiscal, conforme será esposado neste voto.

Quanto aos julgados administrativos trazidos pela Recorrente, de se dizer que este julgador não está adstrito ao seu cumprimento, uma vez que inexistem súmulas vinculantes deste Colegiado sobre o tema suscitado.”

Conforme se extrai do acima, entende o r. Acórdão recorrido que, uma vez mantida a autuação, tal decisão se aplica, automaticamente à atribuição da responsabilidade solidária.

Por sua vez, outro foi o entendimento adotado pela Colenda 1º Turma Ordinária da 2º Câmara da Terceira Seção de Julgamento apreciando essa mesma matéria. Em sessão de 02 de fevereiro de 2018, assim deliberou aquele colegiado, conforme Acórdão nº 3201-003.408, referente ao processo administrativo nº 10314.728769/2014-10.

Acórdão Paradigma nº 3201-003.408

*“Preliminar de Nulidade do Julgamento: responsabilidade atribuída aos sócios.*

*Suscitam os sócios da empresa jurídica a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, vez que não enfrentado pelos julgadores a quo a acusação fiscal de responsabilidade solidária nos termos dos artigos 124 e 135 do CTN.*

...

*Ambos apresentaram suas impugnações, individual e tempestivamente.*

*Entretanto, tais defesas não foram objetivamente enfrentadas na decisão da DRJ, que sequer discorreu acerca dos fundamentos para se manter as pessoas físicas no polo passivo solidário da exigência fiscal.*

*É de se pontuar que tais peças impugnatórias não debateram com argumentos que se refutassem as acusações quanto à atribuição da responsabilidade solidária. Somente em sede de recurso voluntário a matéria foi aventada, daí em princípio, dúvidas surgem a respeito de estarem fulminadas pela preclusão.*

*Ocorre que o crédito tributário é constituído em face do sujeito passivo regularmente identificado pela autoridade fiscal de tal forma que a incorreção na eleição das pessoas obrigadas à satisfação estatal não afeta somente o interesse das partes, mas ao próprio crédito, que é indisponível.*

*Isto posto, é dizer que a legitimidade das partes na relação jurídica tributária é matéria de ordem pública, indisponível às partes e não alcançadas pela preclusão, inclusive, podendo ser conhecida de ofício.*

*Neste sentido tem-se julgados deste CARF cujas decisões apontam para a apreciação de arguição de legitimidade das partes, ainda que de ofício.*

#### *“ASSUNTO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 25/06/1999 a 24/09/1999*

#### *NORMAS PROCESSUAIS ADMISSIBILIDADE DO RECURSO MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA LEGITIMIDADE PASSIVA.*

*Aplicam-se, subsidiariamente, ao processo administrativo fiscal as normas do Código de Processo Civil, como a do seu artigo 485 (antigo 267) que permite o conhecimento de ofício das matérias de ordem pública ali expressamente enumeradas, entre as quais consta a legitimidade das partes. (Acórdão nº 9303-003.834, de 28/04/2016. Relator designado: Julio Cesar Alves Ramos)”.*

#### *“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDA NA FONTE IRRF*

*Data do fato gerador: 23/08/2002*

...

*Assim, conhecidos os embargos de declaração, impossível não apreciar todos os pressupostos do desenvolvimento regular do processo administrativo fiscal, como a legitimidade da parte, que é pressuposto processual (art 267, VI, do CPC) e matéria de ordem pública, não podendo deixar de ser conhecida em qualquer grau de jurisdição. Dessa forma, os embargos devem ser conhecidos, para apreciar a legitimidade do polo passivo da autuação [...] (Acórdão nº 2102-01.217, de 13/04/2011, Relator designado Giovanni Christian Nunes Campos)” (Obs.; fls 1049 do processo)*

*Do acordão acima, transcreve-se a ementa.*

*“A legitimidade das partes na relação jurídica tributária é matéria de ordem pública, portanto, indisponível, devendo ser conhecida de ofício pelo julgador administrativo.*

*Anula-se a decisão a quo por ausência de enfrentamento da imputação da responsabilidade solidária aos sócios da pessoa jurídica autuada.*

*A nulidade da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, implica o retorno do processo administrativo para o órgão julgador, a fim de que novo provimento seja exarado, de modo a não ensejar supressão de instância.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte”*

A divergência está consubstanciada no fato de que o r. Acórdão recorrido expressa entendimento no sentido de que, sendo mantida a autuação, esta decisão se aplica automaticamente à atribuição da responsabilidade solidária.

Entretanto, os Acórdãos Paradigma orientam no sentido de que a responsabilidade solidária é matéria de ordem pública cuja apreciação se impõe sob pena de cerceamento de defesa e ainda que inexista contestação específica a este respeito na peça impugnatória, devendo ser conhecida de ofício. (*destaques do original*)

O paradigma nº 3201-003.408 refere, nos termos transcritos, caso no qual os responsáveis tributários apresentaram impugnação, mas não questionaram a responsabilidade que lhes foi imputada. Em tais circunstâncias, como a autoridade julgadora de 1ª instância manteve esta imputação sem nada dizer acerca dos fundamentos da autoridade lançadora para atribuição de responsabilidade tributária, nesta parte foi considerada nula a decisão de 1ª instância. É o que está claramente expresso no voto condutor do paradigma nos excertos subsequentes aos transcritos no recurso especial:

Nos autos, a autoridade fiscal assentou seus argumentos para a imputação da responsabilidade solidária aos sócios da SUN RISE nos seguintes termos (fls. 129):

[...]

Os argumentos para tal imputação de responsabilidade podem ser extraídos do relatório fiscal em trecho que sintetiza algumas das práticas atos de gestão por parte do sócio da SUN RISE, sr. Harjet Singh (fl. 119):

[...]

No julgamento realizado pela DRJ não fora dedicado nenhum tópico para apreciar a responsabilidade solidária dos sócios da SUN RISE.

Foram várias referências à transcrição da entrevista/tomada de depoimento do sócio Harjeet; contudo, sem assentar qualquer conclusão objetiva quanto à sua responsabilidade pessoal pelo crédito tributário apurado, segundo os comandos dos artigos 124 e 135 do CTN, base legal da imputação fiscal para a responsabilização dos sócios.

Relativamente à sócia Luciana, o voto é omisso em tecer qualquer comentário à sua atuação nas práticas desvendadas nas operações de importação e de revenda de mercadorias.

Assim, com razão os sócios Harjeet e Luciana ao alegarem cerceamento do direito de defesa em face da peça fiscal atribuir-lhes responsabilidade solidária pelo crédito tributário lançado no auto de infração e ausência de enfrentamento da matéria pelos julgadores na decisão de 1ª instância, o que configura a hipótese de nulidade da decisão pois prolatada com preterição do direito de defesa prescrita no inciso II, do art. 59, do Decreto nº 70.235/72.

Isto posto, voto para DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário dos sócios da empresa recorrente e ANULAR a decisão da DRJ para que outra seja proferida, enfrentando-se todas as matérias das impugnações.

A divergência jurisprudencial, nestes termos, somente teria o primeiro referencial para ser cogitada em face dos responsáveis tributários Fábio Gonçalves Chaves e Rodrigo Gonçalves Chaves que, apesar de apresentar impugnação, não deduziram defesa contra a responsabilidade que lhes foi imputada. Assim está expresso no preâmbulo do voto condutor da decisão de 1ª instância, cuja conclusão é por manter *na íntegra o crédito tributário bem como a responsabilidade solidária de todos os contribuintes arrolados*:

Da matéria não impugnada

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/726, devem ser consideradas como não impugnadas as responsabilidades solidárias atribuídas à pessoa jurídica Comercial Auto House SP LTDA tendo em vista a inexistência de manifestação nos autos e também às pessoas físicas Fábio Gonçalves Chaves e Rodrigo Gonçalves Chaves uma vez que, apesar de apresentarem impugnação em conjunto com a autuada sobre questões preliminares e de mérito pertinentes aos lançamentos, não se manifestaram em relação aos Termos de Responsabilidade contra eles lavrados.

Já em relação a Comercial Auto House SP Ltda, resta o diferencial de não haver impugnação apresentada em 1ª instância. No paradigma nº 3201-003.408, por sua vez, a existência de impugnação pelos responsáveis tributários é circunstância que motiva o outro Colegiado do CARF a *ANULAR a decisão da DRJ para que outra seja proferida, enfrentando-se todas as matéria das impugnações*. Não há como cogitar que a mesma decisão seria adotada na ausência de impugnação pelo responsável tributário.

O ponto nodal desta discussão está na ampliação que os recorrentes impropriamente fazem ao principiar a demonstração da primeira divergência equiparando a condição de Comercial Auto House SP Ltda à de outros responsáveis tributários que apresentaram impugnação:

A primeira divergência a ser apontada está evidenciada às fls 3770 do r. Acórdão recorrido e diz respeito à responsabilidade solidária atribuída aos ora Recorrentes Fábio, Rodolfo, Rodrigo, Rogério e Comercial Auto House, constando do mesmo Acórdão o que se transcreve a seguir:

A confirmar a equiparação imprópria assim promovida, basta ver que a transcrição seguinte, apresentada no recurso especial para demonstração do dissídio jurisprudencial, foi extraída do voto condutor do acórdão recorrido na parte em que analisa o recurso voluntário em face dos responsáveis solidários Fábio Gonçalves Chaves e Rodrigo Gonçalves Chaves.

Por tais razões, o paradigma nº 3201-003.408 não se presta a caracterizar a divergência jurisprudencial em face de Comercial Auto House SP Ltda.

Quanto ao segundo paradigma indicado na primeira matéria, os recorrentes demonstram a divergência jurisprudencial indicando trecho do acórdão recorrido presente à e-fl. 3770 dos autos originais e que se trata do mesmo excerto do acórdão recorrido que analisa o recurso voluntário em face dos responsáveis solidários Fábio Gonçalves Chaves e Rodrigo Gonçalves Chaves, presente à e-fl. 3771 destes autos.

De seu lado, o paradigma nº 9303-003.834 analisou recursos especiais em sede de exigência de CPMF parcialmente cancelada em sede de recurso voluntário por reconhecimento de decadência na forma do art. 150, §4º do CTN, que a PGFN pretendia ver afastada por força do art. 173, I do CTN, enquanto o sujeito passivo pretendia o cancelamento total do crédito tributário em face de sua ilegitimidade passiva. O Conselheiro Relator restou vencido em sua proposta de anular o acórdão recorrido por ter apreciado a matéria da ilegitimidade passiva que não fora aventada em impugnação e, por esta razão o paradigma recebe em sua ementa os fundamentos do voto vencedor contrário àquela anulação:

**NORMAS PROCESSUAIS. ADMISSIBILIDADE DO RECURSO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. LEGITIMIDADE PASSIVA**

Aplicam-se, subsidiariamente, ao processo administrativo fiscal as normas do Código de Processo Civil, como a do seu art. 485 (antigo 267) que permite o conhecimento de ofício das matérias de ordem pública ali expressamente enumeradas, entre as quais consta a legitimidade das partes.

Ao indicar este paradigma, os recorrentes se limitam a consignar que *os julgados administrativos se referem à questão da responsabilidade solidária, matéria que mesmo que não combatida deve ser julgada de ofício*. Como visto, o paradigma se presta a afirmar a possibilidade de a ilegitimidade passiva ser veiculada apenas em recurso voluntário, e mais uma vez traz contexto fático que somente poderia ter alguma similitude com o recurso voluntário dos responsáveis tributários Fábio Gonçalves Chaves e Rodrigo Gonçalves Chaves que, apesar de impugnarem o lançamento, não deduziram defesa contra a responsabilidade que lhes foi imputada, e isso desde que se constatasse que o Colegiado *a quo* deixou de apreciar os argumentos de defesa destes, eventualmente trazidos apenas em recurso voluntário.

Adicione-se, ainda, que ao mencionarem ao final da demonstração da divergência jurisprudencial nesta primeira matéria, que *os julgados administrativos se referem à questão da responsabilidade solidária, matéria que mesmo que não combatida deve ser julgada de ofício, tendo a Recorrente requerido a devolução do processo à primeira instância para apreciação da mesma*, os recorrentes o fazem depois da transcrição do voto condutor do acórdão recorrido que consigna “Quanto aos julgados administrativos trazidos pela Recorrente...”. Assim, é possível que tal conclusão nem mesmo se refira ao conteúdo decisório dos paradigmas, mas sim aos julgados administrativos referidos em seu recurso voluntário.

De toda a sorte, evidenciado está que também em face deste segundo paradigma, o dissídio jurisprudencial erigido no recurso especial não diz respeito aos fundamentos de decidir em face de Comercial Auto House SP Ltda.

Por tais razões, nenhum dos paradigmas se prestam a caracterizar o dissídio jurisprudencial, motivo pelo qual este voto se alinha à reformulação apresentada pelo I. Relator e conclui pela NEGATIVA DE CONHECIMENTO ao recurso especial de Comercial Auto House SP Ltda nesta primeira matéria.

Com respeito à quarta matéria, admitida em sede de agravo, foram expostos os seguintes fundamentos para seu seguimento:

***Apresentação de novas razões de defesa perante a segunda instância.***

Esta divergência diz respeito, segundo a agravante, à apresentação de novas razões de defesa perante a segunda instância.

Foram indicados os seguintes paradigmas: acórdão nº 2401-003.558 e nº 3402-006.609.

O despacho de admissibilidade manteve o entendimento de que, “(...) trata-se de matéria que já foi objeto de questionamento sob outro título [(1) ‘responsabilidade solidária – matéria de ordem pública’] e à qual já foi dado seguimento, não cabendo, pois, novo exame”.

Em seu agravo, o interessado sustenta que:

(...)

Data vénia, tal entendimento merece ser reformado, diante do fato de que a matéria objeto da quarta divergência não se confunde, em absoluto, com aquela apontada na primeira divergência.

Enquanto a primeira divergência diz respeito à necessidade de julgamento de ofício de matérias de ordem pública, ainda que sem a provocação do contribuinte, a quarta divergência refere-se à possibilidade de o contribuinte alegar, inauguralmente, novas matérias, em sede recursal.

A primeira diz respeito a fato, ou atribuição, típica e exclusiva do julgador.

A segunda diz respeito a fato ou atribuição de iniciativa do contribuinte.

Ainda que se alegue tratarem estes dois elementos de aspectos distintos da mesma questão, requer sejam ambos apreciados, por serem matérias cuja análise poderá levar a conclusões distintas, por parte dos julgadores, pelo que forçoso reconhecer a necessidade de dar seguimento ao recurso especial de divergência, também com relação a este tópico, sob pena de cerceamento de defesa.

A ausência da análise desta quarta divergência, juntamente com os argumentos e Acórdãos indicados como Paradigmas em relação à primeira divergência, prejudica o exercício do contraditório e afronta o princípio da ampla defesa, pelo que a sua negativa implica na nulidade do r. Despacho.

(...)

Como se observa, a agravante considera que a presente divergência se refere à possibilidade de poder alegar novas matérias, em sede recursal, daí ser uma questão distinta da tratada no item 1 do seu recurso (“responsabilidade solidária – matéria de ordem pública”).

Assiste razão à recorrente.

O voto condutor do acórdão recorrido não conheceu do recurso voluntário no que concerne à atribuição de responsabilidade por Comercial Auto House Ltda., nos seguintes termos (destaques do original):

**Da análise**

**Da responsável solidária Comercial Auto House SP Ltda.**

(...)

No caso dos autos, não houve apresentação de impugnação da responsável solidária supra citada, de forma que não se deve conhecer de seu recurso voluntário, por força da preclusão processual.

Assim, as razões recursais não podem ser conhecidas, na medida em que não houve apresentação de impugnação em primeiro grau e portanto aplicável os termos do art. 17 do Decreto 70.235/72.

Portanto, não conheço do recurso voluntário de COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA.

(...)

Quanto às alegações que dizem respeito à empresa COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA , reitero que as razões recursais não podem ser conhecidas, na medida em que não houve apresentação de impugnação em primeiro grau e portanto aplicável os termos do art. 17 do Decreto 70.235/72. Portanto, como já afirmei, não se deve conhecer do recurso voluntário de COMERCIAL AUTO HOUSE SP LTDA.

Note-se que, o decisum tomou por base o fato de a matéria já restar preclusa, por não ter sido questionada quando da impugnação da exigência.

Por sua vez, os paradigmas indicados pela agravante encontram-se assim enteados:

**Acórdão paradigma nº 2401-003.558, de 2014:**

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - SEGURADO EMPREGADOS - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS - NATUREZA SALARIAL - ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA - ARGUMENTAÇÃO TRAZIDA APENAS NA ESFERA RECURSAL - QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA - INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Nos termos do § 6.º do art. 9.º da Portaria MPS/GM n.º 520/2004 c/c art. 17 do Decreto n.º 70.235/1972, a abrangência da lide é determinada pelas alegações constantes na impugnação, não devendo ser consideradas no recurso as matérias que não tenham sido aventadas na peça de defesa.

Contudo a preclusão só incidirá sobre as questões cuja ausência de arguição na época oportuna, refira-se a assunto de indisponibilidade das partes, ou seja, não afeta questões de ordem pública. Nestes casos, entendo que não se aplica a preclusão, podendo a decisão ser revista a qualquer tempo ou grau de jurisdição, ou mesmo apreciado novo argumento, independente em que momento a matéria tenha sido arguida.

A indicação da sujeição passiva é requisito básico de constituição do lançamento, razão pela qual enquadra-se no conceito de questão de ordem pública.

**Acórdão paradigma nº 3402-006.609, de 2019:**

**CONDIÇÕES DA AÇÃO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA.**

A legitimidade de parte é matéria de ordem pública, analisável a qualquer tempo e grau de jurisdição, conforme expressa o artigo 485, inciso VI e § 3º do Código de Processo Civil. Trata-se de matéria não abrangida pela disciplina do processo administrativo fiscal (Decreto 70.235/72 e Lei n. 9.784/99), de modo que a regra do CPC deve ser aplicada subsidiariamente (artigo 15 do NCPC), afastando a preclusão temporal do sujeito passivo solidário que, apesar de não ter impugnado o lançamento, manifesta-se em grau recursal.

Nos dois casos foi afastada a preclusão temporal do sujeito passivo solidário que, apesar de não ter impugnado o lançamento, manifesta-se em grau recursal.

Sem sombra de dúvidas, há similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas, no que concerne especificamente à matéria preclusão (razões de defesa apresentadas somente em sede recursal).

O despacho de admissibilidade não admitiu o recurso neste tópico, pois considerou que se trata de matéria que já foi objeto de questionamento sob outro título “*Responsabilidade solidária – matéria de ordem pública*”, à qual já foi dado seguimento.

Vejamos, pois, se os dois casos se distinguem.

Ao analisar a matéria tratada no item “*Responsabilidade solidária – matéria de ordem pública*”, o despacho de admissibilidade manifestou o seguinte entendimento:

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *o vínculo de solidariedade não combatido na peça recursal proposta pelo responsável solidário deságua em decisão reflexa da que foi expedida em desfavor da recorrente*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 3201-003.408, de 2018, e 9303-003.834, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a legitimidade das partes na relação jurídica tributária é matéria de ordem pública, portanto, indisponível, devendo ser conhecida de ofício pelo julgador administrativo (primeiro acórdão paradigma)* e que *aplicam-se, subsidiariamente, ao processo administrativo fiscal as normas do Código de Processo Civil, como a do seu artigo 485 (antigo 267) que permite o conhecimento de ofício das matérias de ordem pública ali expressamente enumeradas, entre as quais consta a legitimidade das partes (segundo acórdão paradigma)*.

Note-se que, o aspecto relevante relacionado à questão analisada naquele item foi o fato de que, mesmo não tendo sido a matéria objeto de recurso, por se tratar de

questão de ordem pública (legitimidade das partes), deveria ter sido conhecida de ofício.

Por sua vez, a divergência aqui apontada envolve aspecto diverso, especificamente quanto à necessidade de conhecimento do recurso voluntário interposto, mesmo não tendo o sujeito passivo questionado a matéria em sede de primeira instância, por se tratar de matéria de ordem pública.

Embora em ambos os casos se tenha tomado como referência o fato de a análise envolver matéria de ordem pública, foram abordadas em contextos diferentes (reconhecimento de ofício e preclusão processual).

Portanto, não há como entender que, especificamente no que concerne ao responsável tributário **Comercial Auto House Ltda.**, este item esteja abrangido no tópico “*Responsabilidade solidária – matéria de ordem pública*”.

Destarte, deve ser acolhido o agravo, dando seguimento ao recurso especial relativamente a esta matéria, tendo como paradigmas os acórdãos nº 2401-003.558 e nº 3402-006.609. (*destaques do original*)

Importa ter em conta que o recurso especial foi estruturado, neste ponto, mediante transcrição do voto condutor do acórdão recorrido no ponto em que adota as razões de decidir de 1ª instância, sob a premissa de que *os argumentos deduzidos no recurso voluntário são os mesmos trazidos na impugnação e já devidamente apreciados pela DRJ*. Defendendo ser possível *apresentar novas razões de defesa perante a segunda instância* e que somente na ausência destas *o relator pode propor a confirmação e adoção da decisão recorrida*, os recorrentes enunciam as *novas razões de defesa trazidas no recurso voluntário*, nos seguintes tópicos:

1. A responsabilidade solidária é matéria de ordem pública que requer julgamento independentemente de provação do interessado, conforme os fundamentos apresentados às fls 7/9 do Recurso Voluntário – Nulidade do Acórdão DRJ
2. Pelo fundamento acima e por não ter sido apreciada na decisão de primeira instância, foi requerido o retorno do processo para apreciação pela Delegacia de Julgamento – fl 9/10 do Recurso Voluntário.
3. Nulidade da atribuição de Responsabilidade solidária aos sócios Fabio e Rodrigo (fl 10 Rec. Vol.)
4. Nulidade da atribuição de responsabilidade solidária a Rodolfo, Rogério e Comercial Auto House (fls 10/12 do Rec. Vol.)
5. A Responsabilidade Solidária. As Condições ausência de condições, com indicações de jurisprudência (fl 12/13 do Recurso Voluntário)
6. Questões objeto de controvérsia em resposta aos itens 1 a 10 do Acórdão DRJ (fls 13/14 do Recurso Voluntário).

O acórdão recorrido teria passado ao largo destas *novas razões de defesa, além de silenciado a respeito das provas favoráveis aos ora Recorrentes produzidas pela própria fiscalização*. Ainda, *o acórdão recorrido omite-se quanto à apreciação da matéria de ordem pública invocada nas razões recursais, divergindo de vários julgados do CARF* segundo os quais:

1. a atribuição de responsabilidade solidária é matéria de ordem pública, e
2. caso invocada pelos interessados somente em sede de recurso voluntário, a matéria deve ser submetida a julgamento.

São estas as premissas para afirmar-se a divergência jurisprudencial em face dos paradigmas indicados. Em boa parte de seus argumentos, os recorrentes apenas alegam omissões do Colegiado *a quo*, ou seja, ausência de decisão que demandaria prévia oposição de embargos para constituição da justificativa do não-decidir para confrontação com decisões divergentes sob contextos semelhantes. Como bem observado no exame de agravo, do arrazoado exposto em recurso especial apenas

aproveita-se como conteúdo decisório a ser contraditado o fato de que *o decisum tomou por base o fato de a matéria já restar preclusa, por não ter sido questionada quando da impugnação da exigência.*

Recorde-se, porém, que este aspecto tem duas vertentes no acórdão recorrido: em face de Comercial Auto House SP Ltda a preclusão se dá por ausência de impugnação, enquanto para os responsáveis tributários Fábio Gonçalves Chaves e Rodrigo Gonçalves Chaves a preclusão, se houver – porque demandaria demonstração de que os argumentos trazidos em recurso voluntário não foram apreciados -, se verificaria por ausência, na impugnação apresentada, de argumentos de defesa contra a responsabilidade tributária a eles imputada.

Importa, assim, avaliar se nos paradigmas, como interpretado em sede de agravo, *foi afastada a preclusão temporal do sujeito passivo solidário que, apesar de não ter impugnado o lançamento, manifesta-se em grau recursal.*

Na demonstração do dissídio jurisprudencial, os recorrentes se limitam a transcrever a ementa do primeiro paradigma nº 2401-003.558:

**PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – AUTO DE INFRAÇÃO – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – SEGURADO EMPREGADOS – PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS NATUREZA - SALARIAL ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA ARGUMENTAÇÃO TRAZIDA APENAS NA ESFERA RECURSAL – QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA - INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO**

Nos termos do § 6.º do art. 9.º da Portaria MPS/GM n.º 520/2004 c/c art. 17 do Decreto n.º 70.235/1972, a abrangência da lide é determinada pelas alegações constantes na impugnação, não devendo ser consideradas no recurso as matérias que não tenham sido aventadas na peça de defesa.

Contudo a preclusão só incidirá sobre as questões cuja ausência de arguição na época oportuna, refira-se a assunto de disponibilidades das partes, ou seja, não afeta questões de ordem pública. Neste casos, entendo que não se aplica a preclusão, podendo a decisão ser revista a qualquer tempo ou grau de jurisdição, ou mesmo apreciado novo argumento, independente em que momento a matéria tenha sido argüida.

A indicação da sujeição passiva é requisito básico de constituição do lançamento, razão pela qual enquadra-se no conceito de questão de ordem pública.

O relatório do paradigma, porém, registra que a Contribuinte autuada apresentou defesa, que foi apreciada e improvida em 1ª instância de julgamento, e em recurso voluntário apresentou *as mesmas alegações já apresentadas em sua impugnação.* No relato destas foi consignada a preliminar de erro na sujeição passiva, que demandou esclarecimentos requeridos em sede de diligência. Neste cenário, o outro Colegiado do CARF preliminarmente deliberou sobre a possibilidade de apreciação da matéria trazida apenas em recurso voluntário, concluindo em favor do sujeito passivo, por não se tratar de *matéria de disponibilidade das partes, mas sim de ordem pública.*

Vê-se, neste cenário, que não há similitude com as circunstâncias do litígio que Comercial Auto House SP Ltda pretende instaurar. O paradigma nº 2401-003.558, de fato, afasta a *preclusão temporal do sujeito passivo solidário que manifestou sua ilegitimidade passiva em recurso voluntário, mas que havia impugnado o lançamento.* Ou seja, decide-se no paradigma se um argumento tardio pode ser apreciado, e não se um sujeito passivo pode ingressar tardiamente no litígio instaurado por outros sujeitos passivos, e isto para buscar a exclusão do vínculo de responsabilidade a ele atribuído no lançamento que deixou de impugnar.

Quanto ao paradigma nº 3402-006.609, os recorrentes referem o seguinte excerto de seu voto condutor:

“3. Compac Ltda ME (recurso voluntário fls 5502 a 5505)

Conforme relatado, a responsável solidária Compac Ltda. ME não apresentou impugnação. Entretanto, científica da decisão da DRJ, interpôs recurso voluntário combatendo a sua responsabilização pelo débito cobrado.

De acordo com o já citado artigo 14 do Decreto nº 70.235/72, a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. De sorte que, não formalizada a impugnação no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que feita a intimação da exigência, nos termos do artigo 15 do aludido Decreto nº 70.235/72, em sede de primeira instância, inexiste lide constituída. Por conseguinte os argumentos constantes na peça recursal encontrar-se-iam preclusos, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, razão pela qual não seria o caso de conhecê-los.

Contudo, aqui estamos diante de questão de ilegitimidade passiva que, sabidamente, é condição da ação e, por conseguinte, matéria de ordem pública conhecível a qualquer tempo e grau de jurisdição, conforme expressa o artigo 485, inciso VI e §3º do Novo Código de Processo Civil (antigamente no artigo 267, inciso VI, §3º do CPC), in verbis:

[...]

A citada questão constitui matéria não abrangida pela disciplina do processo administrativo fiscal (Decreto 70.235/72 e Lei n. 9.784/99), de modo que tal regra deve ser aqui aplicada subsidiariamente (artigo 15 do NCPC), afastando a preclusão temporal do sujeito passivo solidário.

Por tais razões, apesar da impossibilidade de tomar conhecimento do recurso voluntário da Compac Ltda. ME, em razão da preclusão, conheço da questão da ilegitimidade passiva, por se tratar de matéria de ordem pública.”

Como se vê, à semelhança do operado por Comercial Auto House SP Ltda, no paradigma tem-se responsável tributário que, sem impugnar a exigência, apresentou recurso voluntário que, embora não conhecido, teve seu argumento acerca da ilegitimidade passiva do interessado apreciado por se tratar de matéria de ordem pública.

Registre-se que o Colegiado *a quo* não enfrentou especificamente a possibilidade de apreciação de argumento de ilegitimidade passiva eventualmente presente no recurso voluntário, limitando-se a negar conhecimento ao recurso voluntário porque não houve apresentação de impugnação. E, no exame do recurso voluntário, constata-se que, para além de arguir a nulidade da decisão de 1ª instância, sob o fundamento de que a imputação de responsabilidade deveria ser apreciada *mesmo nos casos em que as impugnações não tratam da matéria*, os recorrentes apresentam defesa que, em relação a Comercial Auto House SP Ltda, referiu arguição de nulidade da imputação porque fundamentada no art. 124 do CTN, sem indicação do inciso correspondente, além de ausente prova do interesse comum, caso admitida a acusação com fundamento no art. 124, I do CTN.

Considerando as premissas de prequestionamento adotadas por esta Conselheira, não se vislumbra, em tais circunstâncias, a necessidade de prévia oposição de embargos para afirmação, pelo Colegiado *a quo*, da impossibilidade de apreciação de tais argumentos. A negativa de conhecimento ao recurso voluntário nos quais eles estão presentes, em razão apenas da ausência de impugnação pelo sujeito passivo, é suficiente para assemelhar o presente caso ao apreciado no paradigma nº 3402-006.609, e assim restar demonstrado o dissídio jurisprudencial na quarta matéria.

Por tais razões, deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE o recurso especial de Comercial Auto House SP Ltda, apenas em relação à quarta matéria “apresentação de novas razões de defesa perante a segunda instância” e somente em face do paradigma nº 3402-006.609.

Aqui, porém, apenas a primeira matéria teve seguimento em exame de admissibilidade e, como antes dito, tal divergência jurisprudencial somente teria o primeiro

referencial para ser cogitada em face dos responsáveis tributários Fábio Gonçalves Chaves e Rodrigo Gonçalves Chaves que, apesar de apresentar impugnação, não deduziram defesa contra a responsabilidade que lhes foi imputada. Com respeito a Rogério José Bonato houve impugnação e recurso voluntário apreciados nas duas instâncias administrativas de julgamento, o que evidencia dessemelhança significativa em face do paradigma nº 3201-003.408, no qual a falta de apreciação de impugnação pelos responsáveis tributários é circunstância que motiva o outro Colegiado do CARF a ANULAR a decisão da DRJ para que outra seja proferida, **enfrentando-se todas as matéria das impugnações**. Também em relação ao paradigma nº 9303-003.834, não tem aqui qualquer aplicabilidade a referência dele extraída no sentido de que *os julgados administrativos se referem à questão da responsabilidade solidária, matéria que mesmo que não combatida deve ser julgada de ofício*, dado que a responsabilização de Rogério José Bonato foi combatida e apreciada nas instâncias precedentes.

Estas as razões para concordar com o I. Relator e NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial de Rogério José Bonato.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa