



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.720220/2016-29
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.803 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 08 de novembro de 2023
Recorrente LANCE CONSULTORIA EMPREENDIMENTOS E GESTÃO DE ATIVOS EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

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.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli– Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo responsável solidário PAULO ROBERTO BRUNETTI em face do Acórdão n.º 1302-003.222 (fls. 31.235/31.293), o qual foi integrado, sem efeitos infringentes, pelos Acórdãos de embargos n.º 1302-003.940 (fls. 31.316/31.323) e n.º 1302-005.230 (fls. 31.780/31.783).

Mais precisamente, o Acórdão n.º 1302-003.940 apreciou embargos opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 31.295/31.303), acolhidos para que a Turma Julgadora se manifestasse acerca da suposta contradição de premissas entre a exclusão da multa qualificada sobre o IRRF e a manutenção da responsabilidade do Sr. Paulo Brunetti; e o Acórdão n.º 1302-005.230 julgou embargos apresentados conjuntamente pela contribuinte e pelo responsável PAULO ROBERTO BRUNETTI (fls. 31.580/31.591), embargos estes admitidos para fins de saneamento de alegada contradição na ocorrência ou não de fraude para fins de definição do prazo decadencial.

Transcrevo a seguir as ementas e dispositivos desses julgados:

Acórdão n.º 1302-003.222:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. LIDE NÃO INSTAURADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se deve conhecer de recurso voluntário, interposto contra decisão de primeira instância que não conheceu da impugnação, por intempestiva. Caso em que não se instaurou a fase litigiosa do processo administrativo.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados administrativos trazidos ao conhecimento da Turma pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem que uma lei lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

CONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVO NORMATIVO.

Não cabe a Autoridades Administrativas apreciar a constitucionalidade de normas regularmente integradas ao ordenamento jurídico, função precípua do Poder Judiciário.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO.

Não se encontram presentes no feito elementos ensejadores de nulidade, seja por motivos de competência da autoridade lançadora, seja por violação a preceitos constitucionais.

PORCENTUAL ABUSIVO DA MULTA APLICADA. APLICAÇÃO INDEVIDA DA TAXA SELIC NO CÁLCULO DOS JUROS DEVIDOS.

Nos termos do art. 26A do Decreto n.º 70.235, de 1972, não compete à Autoridade Administrativa afastar norma sob fundamento de inconstitucionalidade.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO.

A comprovação de existência de grupo econômico, embora possa ser apta a gerar efeitos nas esferas societária e trabalhista, por exemplo; não pode, isoladamente, gerar efeitos na seara tributária tendo em vista a necessidade de adequação ao tipo legal que, neste caso, determina a existência de interesse comum.

MULTA QUALIFICADA.

A mímica de prova da prática de atos fraudulentos, simulados ou concretizados em conluio com terceiro, nos termos dos arts. 71 a 73, descabe a qualificação da multa de ofício.

DECADÊNCIA NÃO VERIFICADA NO CASO CONCRETO.

Não há decadência do direito de constituir os créditos referentes ao período fiscalizado, pois aos fatos examinados aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135, III, DO CTN.

Nos termos do art. 135 do CTN, responde pelos tributos devidos pela pessoa jurídica o administrador por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que resta caracterizado pela comprovação da atividade essencialmente ilícita do empreendimento da fiscalizada, desde que tal atividade tenha contribuído diretamente para a concretização do fato gerador de parte da exigência fiscal.

EQUÍVOCO NO PORCENTUAL ADOTADO PARA O CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Não merece prosperar o cálculo efetuado pela fiscalizada com base em Solução de Consulta da DISIT da 10ª Região Fiscal, de aplicação exclusivamente interpartes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência suscitadas e, no mérito, a) também por unanimidade, em manter a exigência principal; b) por maioria de votos, em afastar a aplicação da multa qualificada, vencidos os conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (relator) que mantinha integralmente e Maria Lúcia Miceli e Flávio Machado Vilhena Dias que afastavam a qualificação apenas com relação às exigências de IRPJ e CSLL; c) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso do responsável solidário Paulo Roberto Brunetti, quanto à responsabilidade sobre os créditos de IRPJ e CSLL, vencido o conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (relator) que votou por manter o vínculo integralmente; e, d) por unanimidade, em dar provimento aos recursos, para exonerar a responsabilidade dos responsáveis solidários AUN ADM E PLADE, JOEL RIBEIRO DOS REIS, ALEXANDRE BARROS CONSULTORIA TRIBUTARIA- EIRELI, TADEU ASCHENBRENNER, WILSON ROGERIO CONSTANTINOV MARTINS, RASTELLI & ADVOGADOS ASSOCIADOS, KETLIN MARIA DO NASCIMENTO FIG, VALTER FERNANDES DE MELLO, HERMINIO SANCHES FILHO, GUSTAVO MENDES PEQUITO, CESAR SOUSA BOTELHO, FIVE CONSULTORIA-EIRELI-ME, EXACTHUS ASSESSORIA CONTABIL, M. INOUE- CONSULTORIA LTDA-ME, GILBERTO JOSÉ TORRES-ME, QUILES PARTICIPAÇÕES LTDA- ME, JOSEMEIRE MOREIRA, REAL ASSESSORIA LTDA- ME, MARCELO LISCIOTTO ZANIN, GERSON LUIZ LAMB, LOGUS ASSESSORIA CONS TREINAMENTOS E INFORMÁTICA LTDA-ME, BORIM & ASSOCIADOS CONSULTORIA TRIBUTARIA LTDA.-ME, HAMILTON CESAR LEAL DE SOUSA, NILTON DO CARMO CHAGAS, HMP X, MAURO SÉRGIO THOME, AP CONSULTORIA E PLANEJAMENTO LTDA- ME, LEANDRO ANTUNES ZERATI, UDELICIO DEMCZUK, BARROS & ROSSI ASSESSORIA CONTABIL LTDA-ME, TOTAL CONSULTORIA LTDA- ME, VICENTE LAURIANO FILHO, MC RIO PRETO PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA-ME, EDU MARIANO DE SOUZA JUNIOR, MARCOS ANTONIO CAVILHA, KELLY CRISTINA ATHAYDE, SP CONSULT SÃO PAULO CONSULTORES ASSOZIADOS LTDA, DIAGRAMA PLANEJAMENTO E CONSULTORIA LTDA e EFRATA CONSULTORIA JURÍDICA E TRIBUTARIA LTDA, votando pelas conclusões do relator, quanto a este ponto, os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

Acórdão de embargos nº 1302-003.940

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

Ano-calendário: 2010, 2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Verificada a coerência interna entre os fundamentos da decisão e as conclusões nela exaradas, não resta caracterizada a contradição para fins de acolhimento de embargos declaratórios opostos.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. CABIMENTO

Observada a falta de declinação de forma clara dos fundamentos adotados pela decisão, é cabível a oposição do remédio processo dos embargos declaratórios a fim de que sanar a obscuridade ali divisível, mesmo que não se lhes sejam emprestados efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer dos embargos, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), que conhecia parcialmente, e acolhê-los, sem efeitos infringentes para aclarar os fundamentos dos acórdão embargado. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

Acórdão de embargos n.º 1302-005.230

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. INOCORRÊNCIA. RECEBIMENTO DOS DECLARATÓRIOS OPOSTOS POR OBSCURIDADE.

Verificada a incoerência de contradição no acórdão embargado mas, isto sim, uma obscuridade, por vício de fundamentação, é possível conhecer dos declaratórios por este último pressuposto, por força do princípio da instrumentalidade das formas.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. CABIMENTO

Observada a falta de declinação de forma clara dos fundamentos adotados pela decisão, é cabível a oposição do remédio processo dos embargos declaratórios a fim de que sanar a obscuridade ali divisível, mesmo que não se lhes sejam emprestados efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos e acolhê-los, sem efeitos infringentes, nos termos do relatório e voto do relator.

Cientificados dessa decisão, apresentaram recursos especiais tanto o sujeito passivo principal (fls. 31.904/31.932) quanto os solidários DANIEL RICARDO ANANIAS DO AMARAL (fls. 31.594/31.604) e PAULO ROBERTO BRUNETTI (fls. 31.789/31.810).

Despacho de fls. 31.935/31.963 deu seguimento apenas ao Apelo desse último, nos seguintes termos:

(...)

RECURSO ESPECIAL DE PAULO ROBERTO BRUNETTI

O recurso especial de PAULO ROBERTO BRUNETTI traz, no item “3”, a título de preliminares, considerações de mérito em torno de “fato superveniente”; contudo, não propõe divergência quanto ao tema.

Nos itens 4.1 e 4.2, o recurso invoca divergência quanto à matéria: **atribuição de responsabilidade tributária a terceiro - necessidade de demonstração do nexo causal entre ilícito praticado pelo terceiro e o tributo inadimplido objeto da autuação.**

O item 4.3 submete razões de mérito e, em dado ponto, retoma a descrição da divergência introduzida nos itens 4.1 e 4.2.

Indicados como paradigmas de divergência os acórdãos n.º **1201-004.550** – (processo 13888.000786/2010-59 – sessão de 19/01/2021) e n.º **1402-001.430** (processo 19515.000198/2010-30 – sessão de 07/03/2013).

Os paradigmas atendem aos requisitos formais regimentais, pois proferidos por Colegiados distintos do recorrido, não reformados até a apresentação do recurso em exame e não contrários a Súmula do CARF ou decisão definitiva vinculante.

A divergência é proposta nos seguintes termos:

“Nos quadros abaixo, é possível visualizarmos com clareza as divergências sobre as matérias tratadas nas decisões em comento:

(...)

(...) o acórdão paradigma, partindo de uma correta interpretação da legislação tributária, de que, em casos como o presente, a responsabilidade tratada no art. 135, inc. III, do CTN, **somente poderá ser atribuída quando houver sido demonstrado o nexo causal entre o ilícito praticado pelo terceiro e o tributo inadimplido objeto da autuação.**

Por outro lado, a decisão ora recorrida, muito embora tenha corretamente afastado a multa qualificada, pela ausência de nexo causal entre o ilícito praticado e a autuação fiscal, manteve a responsabilização do Recorrente, nos termos do art. 135, inc. III, do CTN, sobre o lançamento relativo ao IRRF, por entender que é dispensável à aplicação da aludida norma de responsabilidade tributária a verificação de nexo causal direto entre o ilícito praticado pelo terceiro e a obrigação tributária objeto de autuação.

Ora, não há dúvidas de que a interpretação utilizada no acórdão recorrido vai de encontro às decisões paradigmáticas, no sentido de que, na aplicação da responsabilidade tributária prevista no art. 135, inciso III, do CTN, é dispensável a verificação de nexo causal entre o ilícito praticado pelo terceiro e o tributo inadimplido objeto da autuação, bastando tão somente que o terceiro pratique determinado ilícito, “ainda que não diretamente vinculados à obrigação tributária”.

Nesse sentido, requer-se o acolhimento do presente Recurso Especial para reformar o Acórdão n.º 1302-003.222, e, assim, excluir a responsabilidade atribuída ao Recorrente sobre os créditos relativos ao IRRF.

(...)

(...) vide decisões paradigmáticas trazidas no presente Recurso Especial, ao afastar a responsabilidade prevista no art. 135, inc. III, do CTN, quando da ausência de detalhamento da conduta praticada pelo sócio/gerente/diretor que contrarie o estatuto ou contrato social:

[transcrição das ementas dos paradigmas]

Desta feita, como não há qualquer comprovação efetiva por parte da Fiscalização de que o Recorrente tenha atuado com excesso de poderes em relação às infrações fiscais imputadas à empresa Lance (relativas ao pagamento sem causa e/ou a beneficiário não identificado), não resta dúvida de que a aplicação do art. 135, III, do CTN deve ser inteiramente afastada, e, portanto, reformada a decisão recorrida.”

(grifos e destaques originais)

Ao final, formula-se o pedido:

“Ante todo o exposto, requer o Recorrente:

a) por se tratar de questão de ordem pública, seja considerado nulo o presente Auto de Infração, levando-se em consideração o fato superveniente da r. sentença anexa e os elementos transcritos acima, tem-se que o presente auto de infração deverá ser anulado, a uma, visto que é embasado em Mandado de Procedimento Fiscal (TDPF 08.1.90.00-2011-02135-6) declarado extinto por decisão judicial;

b) seja admitido e processado o presente Recurso Especial, uma vez que restou demonstrada, de forma precisa, as divergências entre o acórdão objeto do Recurso e o acórdão paradigmático indicado, bem como o atendimento a todas as exigências trazidas pelo RICARF; e c) seja dado total provimento ao Recurso Especial interposto, determinando-se a reforma do Acórdão n.º 1302.003-222, exarado pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento do E. CARF.”

O exame da divergência demanda o confronto do acórdão recorrido (e acórdão de embargos integrativo) com os paradigmas colacionados.

Neste feito, o acórdão de recurso voluntário afastou a responsabilidade do recorrente no que tange ao IRPJ e à CSLL, mas manteve-a quanto ao IRRF. A matéria foi revisitada no acórdão de embargos n.º 1302-003.940, com esclarecimento da decisão embargada, sem efeitos modificativos.

A divergência alegada cinge-se à manutenção da responsabilidade do sócio PAULO ROBERTO BRUNETTI pelas exações de IRRF. Para exame da divergência, cumpre identificar os fundamentos pelos quais o Colegiado recorrido manteve a dita responsabilidade.

Observa-se que a responsabilidade do recorrente pelo IRRF restou mantida nos termos do voto do relator do acórdão n.º 1302-003.222 (vencido em outros pontos). O voto vencedor divergiu do relator apenas no tocante à responsabilidade do recorrente pelas exações de IRPJ e CSLL (afastada) e à imposição de multa qualificada (também afastada). Os fundamentos de tal decisão foram posteriormente aclarados no acórdão de embargos n.º 1302-003.940.

(...)

O Colegiado *a quo* afirma, portanto, que a responsabilidade do recorrente pelo IRRF foi mantida por fundamento sem conexão com a premissa de afastamento da multa qualificada.

No raciocínio desenvolvido pela decisão recorrida, a qualificação da multa exige prática de atos essencialmente ligados à obrigação fiscal objeto da autuação fiscal, previstos nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64 (nos termos do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96), mas a responsabilidade descrita no art. 135, III, do CTN adviria da prática de atos “ilícitos, contrários à lei ou ao estatuto”, ainda que não enquadrados nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64 e “*ainda que não diretamente vinculados à obrigação tributária*”.

Esclarecidos os fundamentos da decisão recorrida, passa-se ao exame dos paradigmas.

- Primeiro paradigma – acórdão n.º 1201-004.550

(...)

Pelos motivos expostos, não confirmada a divergência frente ao primeiro paradigma.

- Segundo paradigma, acórdão n.º 1402-001.430

O segundo paradigma corresponde à descrição que dele faz o recorrente e claramente condiciona a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, ao nexos causal entre a conduta ilícita do terceiro (responsável) e o inadimplemento da obrigação tributária pelo devedor principal:

“(…) na regra-matriz de responsabilidade tributária de terceiro por violação do dever de conduta tem-se como suporte fático atos ilícitos, geralmente praticados em momento diverso do fato gerador, que acarretam o inadimplemento da obrigação tributária pelo devedor principal.

A regra-matriz de responsabilidade tributária de terceiro, fundada na prática de atos ilícitos, é composta dos seguintes elementos:

5.1. Critério material

Praticar atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos que acarretam o inadimplemento de obrigações tributárias pelo contribuinte que integra a relação jurídico-tributária (sujeito passivo).

5.2. Critério espacial

Local da prática do ato irregular.

5.3. Critério temporal

Momento em que o ato foi praticado.

5.4. Critério pessoal

O agente que praticou o ato.

5.5. Critério quantitativo

O valor da importância que resultou inadimplida em face do ilícito praticado pelo terceiro.

Ao se imputar responsabilidade tributária a terceiro pela prática de ato ilícito a consequência resultante é de natureza sancionatória, daí a necessidade de identificar o infrator, descrever a conduta ilícita com dimensão *ad valor*, data, local e o nexa causal da conduta ilícita com o não pagamento dos tributos devidos (...), elementos estes que são essenciais ao exercício do direito de defesa, inclusive no que diz respeito aos limites da responsabilidade apurada (...).

(...)

Desta forma, nos casos em que o contrato social prevê que a administração da empresa será exercida, de forma geral, por todos os sócios, há que se identificar o autor da conduta ilícita que acarretou no inadimplemento do crédito tributário, sob pena de se atribuir responsabilidade pelo simples fato da pessoa contar do contrato social, sem que tenha praticado qualquer infração. (...)

Quanto aos limites da responsabilidade imputada a terceiro pela prática de ato ilícito, dado o caráter sancionador desta imputação, como dito anteriormente, há que se identificar: a) a conduta ilícita; b) a dimensão da ilicitude; c) a data em que foi praticada; d) o nexa da conduta e da dimensão da ilicitude com o não pagamento dos tributos e e) o autor da conduta cuja consequência resultou no não pagamento pelo devedor principal.

O nexa causal entre o ilícito praticado e o tributo inadimplido decorre da necessidade de se pautar os limites da responsabilidade do terceiro que não pode ser chamado a pagar todos os tributos eventualmente devidos por uma empresa, mas sim aqueles cujo inadimplemento não foi satisfeito em virtude de sua conduta ilícita. No caso concreto, o termo de verificação fiscal, por não ter identificado e delimitado a extensão do ilícito, também não identificou o nexa causal entre a conduta dos terceiros, a quem imputou coobrigação, e o inadimplemento do tributo.

(...)

Em resumo, a responsabilidade tributária de terceiro pela prática de ato ilícito não decorre do simples inadimplemento do tributo, mas sim de conduta ilícita que dever ser devidamente descrita, com identificação de seu agente e do nexa causal entre a conduta ilícita e o não pagamento do tributo, circunstâncias que não foram verificadas no caso concreto.

ISSO POSTO, voto por (...) excluir a sujeição passiva dos coobrigados (...).”

(grifou-se)

Considera-se demonstrado o dissídio frente ao paradigma nº 1402-001.430.

Assim sendo, justifica-se o seguimento do recurso especial interposto por PAULO ROBERTO BRUNETTI, apenas com base no segundo paradigma, acórdão nº 1402-001.430.

Conclusão

Com base nas razões expostas, propõe-se que:

- **SEJA NEGADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto por LANCE CONSULTORIA EMPREENDIMENTOS E GESTÃO DE ATIVOS EIRELI;
- **SEJA NEGADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto por DANIEL RICARDO ANANIAS DO AMARAL, **em definitivo, sem possibilidade de agravo**, por força do disposto nos artigos 67, § 5º, e 71, inciso V, do Anexo II do RICARF; e
- **SEJA DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto por PAULO ROBERTO BRUNETTI, **apenas com base no segundo paradigma, acórdão nº 1402-001.430.**

Contra as matérias não admitidas foi apresentado Agravo (fls. 31.966/31.980), tendo sido este rejeitado (fls. 32.086/32.095).

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões às fls. 32.176/32.187.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o seu conhecimento, notadamente a caracterização da necessária divergência jurisprudencial.

Nesse ponto, dispõe o artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 3432015 (RICARF/2015), que:

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.

(...)

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

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF, objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

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

Nesses termos, mostra-se imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática comparável ao menos duas Turmas Julgadoras distintas do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

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

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

Trazendo essas considerações para a prática, um bom exercício para o Julgador se certificar da *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), ele de fato consegue criar a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a *matéria* fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida - e isso costuma ocorrer justamente quando as soluções jurídicas mostram-se conflitantes em função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita -, não há que se falar em dissídio jurisprudencial a ser dirimido nessa Instância Especial.

Pois bem.

Do voto do Relator do Acórdão n.º **1302-003.222** (fls. 31.253/31.293) extrai-se o quanto segue:

Não há reparos a fazer a decisão de 1ª instância quanto as questões acima suscitadas.

Assim, nos termos do art. 57, §3º, do RICARF, adoto as razões de decidir da DRJ que abaixo transcrevo, *verbis*:

(...)

Responsabilidade solidária do senhor Paulo Roberto Brunetti

177. Neste momento, cabe discutir a responsabilidade solidária imputada ao senhor Paulo Roberto Brunetti, titular da entidade fiscalizada, enquadrado no art. 135, III, do CTN, reproduzido a seguir.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(..)

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

(...)

180. É de se notar que o requisito do art. 135, III, do CTN imputa responsabilidade ao autor do ato ilícito seja esse diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado. Destaque-se que o fundamento da responsabilização das pessoas elencadas no dispositivo não é sua qualidade de sócio, sua função tanto pode ser a de “sócio gerente” — expressão consagrada na jurisprudência — como de mero representante, gerente ou diretor contratado. Repete-se: não é a condição de sócio que determina a responsabilidade pessoal, mas a prática de atos ilícitos — organizar o esquema de distribuição de títulos ilícitos, assessorar juridicamente os futuros

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

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

sonedores a obter o benefício —que foram comprovados acima de qualquer dúvida razoável.

181. Não há excludente, portanto, para a atuação do senhor Paulo Roberto, dada sua participação direta na concepção e operação do empreendimento ilícito, verificam-se, pois, os requisitos do inciso III do art. 135 do CTN, e assim é procedente a responsabilização pessoal do impugnante.”

Já do voto vencedor do referido acórdão (1302-003.222), que limitou a solidariedade somente ao IRRF, reproduzo a seguinte passagem:

Quanto a responsabilidade do Sr. Paulo Roberto Brunetti, o seu afastamento se impõe, quanto ao IRPJ e a CSLL, como consequência lógica do que foi decidido em relação à qualificação da multa. Se não há provas sobre a prática de atos infracionários, à luz dos preceitos dos arts. 71 a 73, da já citada Lei 4.502, inexistem, igualmente, qualquer possibilidade de se lhe imputar a responsabilidade com espeque nos preceitos do art. 135, III, do CTN, notadamente a luz dos preceitos da Súmula 430 do STJ, cujo enunciado reproduzo a seguir:

SÚMULA N. 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Quanto ao Fonte, a Turma acompanhou integralmente o Relator, mantendo-se, pois, a responsabilidade do Sr. Paulo Roberto Brunetti notadamente por entender que o desenvolvimento de uma atividade ilícita pela empresa, sob a batuta de seu gestor, seria suficiente para demonstrar a prática do ato contrário ao estatuto ou contrato social, descrita no art. 135, III, do CTN. O exercício de tal atividade, todavia, não contribuiu para a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL, justificando-se, aí, o afastamento da responsabilidade tributária exclusivamente quanto a estes dois tributos.

A luz dos exposto, voto por dar parcial provimento Recurso Voluntário do contribuinte tão só para afastar a qualificação da multa de ofício.

Quanto ao recurso voluntário do devedor solidário Paulo Roberto Brunetti, voto, igualmente, por dar parcial provimento a fim de excluir a sua responsabilidade somente em relação aos créditos relativos ao IRPJ e à CSLL.

O acórdão de embargos n.º **1302-003.940** (fls. 31.316/31.323), conforme relatado, buscou aclarar esses fundamentos. A seguir transcrevo trechos dos votos, vencido e vencedor, respectivamente:

Voto vencido:

(...)

Vale destacar que, realmente, a premissa sustentada para manter a responsabilidade fora distinta daquela aventada para justificar o afastamento da multa qualificada. Não tenho como comprovar esta assertiva porque no âmbito do CARF, e das sessões de julgamento realizadas no seio deste órgão colegiado, não há registros dos debates então realizados (inexistem, aqui, as chamadas notas taquigráficas). Ainda assim (e que me corrijam meus pares se assim não se entendeu), os motivos que levaram a turma a manter a responsabilidade (que agora, admito, respeitadas eventuais posições antinômicas, são equivocados), giram em torno da própria redação do art. 135, III, do CTN. Vejam:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Notem que o preceito acima, diferentemente do que reza o art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, **não faz remissão às disposições dos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64**. Ou seja, pelo que se defendeu em sessão de julgamento, para a tipificação da hipótese descrita pelo citado

art. 135, III, do CTN, não se pressuporia a prática de atos fraudulentos, dolosos ou de sonegação, restringindo o seu núcleo típico à concretização de atos “ilícitos, contrários à lei ou ao estatuto”.

Assim, o entendimento que prevaleceu na Turma é de que, ainda que não comprovados os fatos preconizados pela mencionada Lei 4.502 (ou, particularmente, a vinculação entre os atos descritos no processo e as consequências tributárias aventadas por esta norma retro), haveria, sim, a constatação da prática de atos contrários ao estatuto, já que a venda de títulos “podres” não se afeiçoaria ao objeto da empresa autuada ou, de toda sorte, qualificáveis como ilícitos (ainda que não para o direito tributário).

É inegável, portanto, que a premissa adotada para manter a responsabilidade tributária do Sr. Roberto é distinta daquela assumida para afastar a qualificação da multa. Mas ao ratifica-la, a consequência daí decorrente seria de manter a responsabilidade do Sr. Roberto **também em relação ao IRPJ e à CSLL e isso não poderá ser feito neste momento até porque, insista-se, esta última questão não foi admitida pelo despacho de e-fls. 31.310 e ss.**

(...)

Voto vencedor:

Com o devido respeito ao D. Relator, e não obstante concordar com a exposição contida no voto, mormente, quanto o esclarecimento acerca dos fundamentos utilizados pela Turma para justificar a manutenção da responsabilidade do Sr. Roberto, tão só, quanto ao IRRF, entendo que o caso é, realmente, de se conhecer dos embargos.

De fato, ao expor os motivos que levaram o Colegiado a decidir pela responsabilização do solidário tão somente quanto ao IRRF estariam adstritos à interpretação que foi dada ao art. 135, III, do CTN, de sorte a considerar tipificada a responsabilidade pela prática de atos ilícitos ou contrários ao estatuto, *ainda que não diretamente vinculados à obrigação tributária.*

Em outras palavras, o que foi decidido é que, ao se utilizar de subterfúgios para vender títulos da dívida pública e tentar ocultar tais operações mediante engenharias societárias, o Sr. Roberto teria, realmente, incorrido em atos ilícitos contrários à própria lei (pela venda de títulos podres sob a falsa premissa de que tais instrumentos teriam poder liberatório de obrigações tributárias) e aos atos constitutivos da empresa (já que o desenvolvimento de atividades proscritas, por certo, não encontram amparo no objeto descrito nos respectivos atos) e isto, ainda que não diretamente ligado à obrigação tributária tratada no feito, desafiaria a imposição da responsabilidade solidária.

A qualificação da multa, de sua sorte, como bem posto pelo Conselheiro Gustavo somente se justifica, esta sim, a partir da prática de atos essencialmente imbricados com a obrigação fiscal objeto do autuação fiscal.

Nesta senda, com a explicação acima, resolve-se a obscuridade aventada pela PGFN (esclarecendo-se, pois, os motivos determinantes para adoção das soluções propostas quando do julgamento do feito) e, de outro turno, fica evidente, no caso, inexistir qualquer contradição entre os argumentos despendidos para justificar a qualificação da multa e aqueles acima destacados, já que, tal como exposto, não detem entre si qualquer ponto de conexão.

Como se vê, a manutenção parcial (“apenas” ao IRRF) da solidariedade do Sr. **Paulo Roberto Brunetti** se deu sob a premissa de que ele teria praticado atos ilícitos contrários à lei e ao contrato social, atos ilícitos estes consistentes na aquisição de “títulos podres” (TDA’s) e sua consequente assessoria e venda a adquirentes que se valiam desses “créditos” para *sonegar* tributos mediante sua utilização em *compensações fraudulentas*.

Apesar do julgado de embargos esclarecer que tais atos não estariam *diretamente* vinculados aos fatos geradores (no caso, *pagamentos sem causa* apurados a partir dos dados bancários auditados), cumpre observar que a individualização da referida conduta praticada pelo

solidário, que era o titular e gestor da empresa autuada no período compreendido no lançamento, foi considerada como suficiente a atrair a responsabilização solidária do IR-Fonte à luz do art. 135, III, do CTN.

O *paradigma* (Acórdão n.º **1402-001.430** – fls. 31.853/31.866), por sua vez, registra em sua ementa que:

A responsabilidade tributária pela prática de ato ilícito não decorre do simples inadimplemento do tributo, mas sim de conduta ilícita que deve ser devidamente descrita, com identificação de seu agente e do nexos causal entre a conduta ilícita e o não pagamento do tributo pelo contribuinte direto

Não subsiste a responsabilidade tributária imputada a terceiro, por ato ilícito, sem que seja descrita a infração praticada, identificado o seu agente e o nexos da conduta com o não adimplemento dos tributos.

Do voto condutor desse julgado, o qual, diga-se, é oriundo de autuação de contribuinte inscrito no Simples por omissão de receitas identificadas a partir de pagamentos declarados por fornecedores, cujos sócios foram responsabilizados exclusivamente por figurarem no Contrato Social com poderes de gestão, transcrevo o quanto segue:

No Recurso Extraordinário n.º 562.276/PR, o STF assentou que "*o 'terceiro' só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios... e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte*" e que há necessidade de resguardo da "*personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter que responder pelo tributo devido pela sociedade*". Assim, ao fazer referência a "deveres próprios e personalidade entre o ilícito e a consequência", em se tratando as hipóteses previstas nos artigos 135 e 137 de sanção, ainda que de natureza tributária, esta não pode ir além da pessoa do infrator.

Desta forma, nos casos em que o contrato social prevê que a administração da empresa será exercida, de forma geral, por todos os sócios, há que se identificar o autor da conduta ilícita que acarretou no inadimplemento do crédito tributário, sob pena de se atribuir responsabilidade pelo simples fato da pessoa contar do contrato social, sem que tenha praticado qualquer infração. Sobre o tema já escrevi em voto que analisei a matéria:

(...)

Quanto aos limites da responsabilidade imputada a terceiro pela prática de ato ilícito, dado o caráter sancionador desta imputação, como dito anteriormente, há que se identificar: a) a conduta ilícita; b) a dimensão da ilicitude; c) a data em que foi praticada; d) o nexos da conduta e da dimensão da ilicitude com o não pagamento dos tributos e e) o autor da conduta cuja consequência resultou no não pagamento pelo devedor principal.

O nexos causal entre o ilícito praticado e o tributo inadimplido decorre da necessidade de se pautar os limites da responsabilidade do terceiro que não pode ser chamado a pagar todos os tributos eventualmente devidos por uma empresa, mas sim aqueles cujo inadimplemento não foi satisfeito em virtude de sua conduta ilícita. No caso concreto, o termo de verificação fiscal, por não ter identificado e delimitado a extensão do ilícito, também não identificou o nexos causal entre a conduta dos terceiros, a quem imputou obrigação, e o inadimplemento do tributo.

(...)

Em resumo, a responsabilidade tributária de terceiro pela prática de ato ilícito não decorre do simples inadimplemento do tributo, mas sim de conduta ilícita que deve ser devidamente descrita, com identificação de seu agente e do nexos causal entre a conduta ilícita e o não pagamento do tributo, circunstâncias que não foram verificadas no caso concreto.

Verifica-se, contudo, que esse precedente afastou a solidariedade de ambos os sócios da empresa lá atuada sob a premissa de que o TVF não teria individualizado não só o nexos causal da conduta dos responsáveis com a inadimplência os tributos cobrados sobre a receita que se omitiu, como também o próprio ato infracional que teria sido cometido por cada um deles.

Aqui, porém, a situação é distinta, tendo em vista que, especificamente para a situação do Recorrente (ao contrário dos demais solidários, que foram excluídos pelo acórdão recorrido), a decisão registra expressamente que, no tocante ao IRRF (lembrando que para o IRPJ e CSLL a sua solidariedade foi excluída) que o Sr. Paulo Roberto Brunetti, titular e gestor da contribuinte principal, uma EIRELLI, teria infringido a lei e o contrato social quando da interposição dessa entidade para vender os referidos “títulos podres”.

Enquanto, então, o recorrido fundamenta a solidariedade por entender que a prática de um ato ilícito com repercussões tributárias pela pessoa física **titular** da empresa atuada teria sido plenamente identificada na acusação fiscal, sendo este o fato considerado suficiente para manter a qualificação, o *paradigma* afasta a solidariedade sob uma perspectiva diferente (e antagônica), qual seja, de *mero inadimplemento*, sem a necessária motivação adequada no TVF, que não teria individualizado a própria conduta ilícita, além do nexos causal com os fatos geradores.

Tratam-se, portanto, de circunstâncias fáticas que não se assemelham para a finalidade pretendida, prejudicando o conhecimento recursal.

Conclusão

Pelo exposto, não conheço do recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli