



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720562/2014-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.390 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2021
Recorrente ZUNER CORRETORA DE ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997, 1998

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. MOTIVAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O simples fato de a recorrente ter sido identificada como procuradora da empresa contribuinte não deixa de ser uma motivação para se tentar a subsunção nas regras que imputam responsabilidade. Não se concorda com a exigência de que a fiscalização deve descrever uma conduta por parte da responsável para caracterizar a motivação. A questão da suficiência da motivação é um problema de mérito e assim deve ser enfrentada.

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

Ano-calendário: 2007

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÓCIO DE FATO COM PODERES DE ADMINISTRAÇÃO DECORRENTES DE PROCURAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA CONDUTA.

A imputação de responsabilidade solidária a terceiro pressupõe a descrição e a comprovação das condutas hipoteticamente previstas em lei aptas à transferência de responsabilidade tributária. A mera existência de procuração outorgando poderes de administração não comprova a prática de atos que importem excesso de poderes ou infração de lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de nulidade, suscitada de ofício pela relatora, vencidos os Conselheiros Fabiana Okchstein Kelbert (relatora), Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Cleucio Santos Nunes. E, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a responsabilidade tributária da contribuinte Nádia Macruz Massih de Oliveira, nos termos do relatório e voto da relatora, vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), que negava provimento ao Recurso Voluntário. O Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório acompanhou a relatora pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor, em relação à matéria acerca da qual a relatora restou vencida, o Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por NADIA MACRUZ MASSIH DE OLIVEIRA, em face do Acórdão nº 3.815 da 3ª Turma Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (e-fls. 1542-1559), que julgou procedente o lançamento e os termos de responsabilidade tributária lavrados contra ZUNER CORRETORA DE ALIMENTOS LTDA., e outros, dentre os quais a ora recorrente, única a apresentar recurso voluntário, cumpre desde logo fixar.

Consta no acórdão recorrido que o auto de infração (e-fls. 1425-1472) foi lavrado para exigir Imposto de Renda-Pessoa Jurídica (IRPJ), sobre a omissão de receita caracterizada pela não comprovação da origem dos recursos depositados/creditados e sobre o lucro arbitrado com base na receita bruta conhecida. Em decorrência, também foram lavrados autos de infração que exigem Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSL).

Ademais, a fiscalização entendeu que haveria uso de pessoas interpostas como “sócias”, o que foi descrito no Termo de verificação e constatação (e-fls. 1405-1416), e lavrou termos de responsabilidade tributária (e-fls. 1474-1479) indicando os procuradores da empresa Nemr Abdul Massih e a recorrente, Nadia Macruz Massih de Oliveira.

No que diz com a ora recorrente, o referido Termo de sujeição passiva solidária foi lavrado conforme argumentação ora reproduzida:

2. PROCURADORES DA EMPRESA

Os mandatários da empresa no período 1997/98 foram, conforme procurações anexas ao Processo nº 19515.001748/2002-28 (docs. de fls.).

- a) NEMR ABDUL MASSIH, CPF nº 824.535. 198-91. Recebeu várias procurações com "amplos, gerais e ilimitados poderes, para gerir e administrar a firma outorgante", podendo "inclusive subestabelecer", a primeira em nosso poder de 12/08/96, e a mais recente de 28/11/00.
- b) NADIA MACRUZ MASSIH DE OLIVEIRA, CPF nº 151.134.798-88. Recebeu procuração em 14 de junho de 1995, com validade indeterminada,

Documento de 194 página(s) autenticado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/ieCAC/publico/consultar.aspx> pelo código de localização EP14.0121.10403.NIWD.
Cópia autenticada administrativamente

SP EM MUDANÇA P/ DENAC SAO PAULO DEINF

Fl. 1478

com "amplos, gerais e ilimitados poderes para gerir e administrar a firma outorgante", podendo "inclusive subestabelecer"

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Consideramos cada um dos mandatários acima pessoalmente responsáveis pelas infrações à lei cometidas na direção da Santana e Santos Comércio de Alimentos Ltda., segundo os arts. 135 (Responsabilidades de Terceiros) e 137 (Responsabilidade por Infrações) do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, assim expostos:

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:

I -

II - os mandatários, prepostos e empregados;

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

No Termo de constatação de irregularidades que o acompanhou, quanto ao ponto, consignou-se o seguinte:

4. Identificação dos verdadeiros administradores da empresa

Nas procurações apresentadas pelos bancos pudemos constatar que no período de 1997 e 1998 as pessoas responsáveis pela movimentação das contas-correntes eram

NEMR ABDUL MASSIH, CPF 824.535.198-91. Este com procurações inclusive para gerir e administrar a empresa.

NADIA MACRUZ MASSIH DE OLIVEIRA, CPF 151.134.798-88. Possuía também procuração para gerir e administrar a empresa.

NABIL AKL ABDUL MASSIH, CPF 214.334.278-00.

Enviamos, então, por A. R. intimações a essas pessoas para que prestassem esclarecimentos sobre sua atuação como procuradores da empresa (docs. de fls. 210 a 212).

As intimações foram recebidas em 28/11/02 (docs. de fls. 213 a 215).

Nenhum deles compareceu para prestar esclarecimentos, enviando-nos apenas cartas entregues em 04/12/02, nas quais confirmam sua participação/atuação na empresa, solicitando que, por não serem mais sócios ou procuradores da mesma, demais informações lhes fossem enviadas por escrito (doc. de fls. 216 a 218).

A recusa dessas pessoas em comparecer para prestar esclarecimentos contraria o disposto no art. 927 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000, de 26/03/99, que estabelece:

Art. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo (grifo nosso) e assinadas pelo declarante.

O cargo de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional passou a denominar-se Auditor-Fiscal da Receita Federal (MP 2.175-27 /01, art. 5º, §)

Consideramos importante ressaltar que as procurações que obtivemos como resultado de requisições feitas a vários cartórios demonstram que em 1997, 1998 e 1999, NEMR ABDUL MASSIH possuía poderes de gerência e administração da empresa (docs. de fls. 214 a 215) e a procuração emitida para NADIA MACRUZ MASSIH DE OLIVEIRA, também com poderes de gerência e administração da empresa, é de 14 de junho de 1995, com validade indeterminada (doc. de fls. 222).

Tendo em vista que apenas a ora recorrente apresentou recurso voluntário, deixo de descrever os termos das demais peças impugnatórias. Assim, consta no acórdão ora recorrido que:

8. Foram arrolados como responsáveis solidários os Srs. **Nemr Abdul Massih e Nadia Macruz Massih de Oliveira**.

Cientes do termo de responsabilidade tributária juntado às fls. 1156/1167, apresentaram contestação ao referido termo às fls. 1196/1203. Ambos alegaram serem apenas procuradores. Teriam sido contratados pela empresa atuada para prestar serviços, e nesse período, teriam recebido poderes para assinar cheques.

Todavia, não administrariam a empresa. Aduziram que teria o fisco concluído serem responsáveis tributários pelo fato de não terem comparecido pessoalmente para prestar esclarecimentos.

9. Ressaltaram que a eles, procuradores, somente caberia responsabilidade punitiva pelo fato de agir em desrespeito à lei, o que não estaria provado nos autos, ao menos constariam indícios.

10. Acrescentaram que o fato de não terem comparecido pessoalmente à repartição fiscal teria servido para os fiscais agirem em represália, acusando-os injustamente de terem praticado atos ilegais.

11. Aduziram que as informações que lhes foram repassadas com o envio do auto de infração desrespeitariam o sigilo fiscal, pois não possuiriam poderes nem conhecimento de tais informações, configurando desrespeito ao CTN, art. 198.

12. Requereram a declaração expressa de exclusão da responsabilidade fiscal.

O acórdão recorrido, quanto ao ponto, afirma o seguinte:

Responsabilidade tributária.

25. Foram arrolados como responsáveis os procuradores que geriram a empresa à época da ocorrência das infrações, com base no CTN, art. 135, II e III, c/c art. 137, I, *verbis*:

(...)

26. Em princípio, seriam responsáveis, como sucessores, os "sócios" da empresa à época da fiscalização. Daí o esforço dos autuantes para demonstrar, como efetivamente demonstraram mediante relatório de diligência efetuada (fls. 27/28), que aquelas seriam interpostas pessoas.

27. Está perfeitamente demonstrado que os senhores Nemr Abdul Massih e Nadia Macruz Massih de Oliveira, procuradores da empresa, geriam e administravam a empresa. **É o que demonstra, em especial, as procurações de fls. 219/222, que conferem poderes de gerência e administração.** Portanto, descabidas as negativas nesse sentido. [Grifo nosso]

No recurso voluntário (e-fls. 1595-1599), a recorrente reafirma que nunca administrou a empresa, reitera as alegações da peça impugnatória e acresceu os seguintes argumentos:

As supostas interpostas pessoas verificadas pelo fisco só participaram da sociedade em anos posteriores aos dos tributos e fatos relacionados no presente processo.

O sócio majoritário da empresa se manifestou no presente processo e expressamente declarou que era o administrador da empresa, que era o mesmo responsável por todos os atos praticados por seus funcionários.

(...)

Assim como não agiu em desrespeito a qualquer regra ou norma tributária, muito menos agiu criminosamente, como quer fazer parecer o fisco descrevendo os artigos 10 e 20 da Lei 8.137/90.

A Recorrente não suprimiu qualquer tributo, até porque não era obrigada a pagar nenhum deles, muito menos declará-los.

O artigo 121, II, do CTN descreve o responsável: "sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei".

Cita doutrina e afirma que a responsabilidade que lhe está sendo imputada tem feição punitiva e não tributária. Defende que *“as informações dadas com o envio do auto de infração lavrado desrespeitam o sigilo fiscal, pois não possuía a Recorrente poderes para tomar conhecimento de tais informações, configurando assim desrespeito ao artigo 198 do Código Tributário Nacional.”*

Por fim, pleiteia seja proferida decisão fundamentada com sua exclusão do termo de responsabilidade tributária, *“como medida de justiça e respeito aos direitos e garantias individuais, descritos na Constituição Federal e demais normas reguladoras (CF, art. 5º, XXXIII, XXXIV, b, e LV, Dec. 70.235/72 e Lei 9.430/96).”*

A seguir, certificou-se a tempestividade do recurso, que à época teve seguimento negado por falta de depósito recursal (e-fls. 1607-1608).

Depois, expediu-se carta cobrança (e-fls. 1610-1615) e houve o encaminhamento para inscrição em dívida ativa (e-fls. 1634-1766).

Consta nos autos, ainda, execução fiscal (e-fls. 1774-1812), onde foram incluídos como responsáveis solidários no polo passivo JOSEPH ZUZA SOMAAN ABDUL MASSIH, ANA MARIA BRABO ABDUL MASSIH; MARIA ELEONOURA FERREIRA DE OLIVEIRA - CPF 428.113.844-72 e BAUER PEREIRA DE ARAUJO.

Após manifestação da PGFN, houve proposta de cancelamento da inscrição face à irregularidade na intimação da empresa e encaminhamento do presente recurso a este CARF, por força do que determina a súmula vinculante nº 21 (e-fl. 1815).¹

Às e-fls. 1816-1823 consta a determinação de cancelamento da dívida inscrita, ao que se seguiu intimação da empresa para ciência do acórdão, levada a efeito por meio de edital (e-fls. 1822-1839). Como se disse, nem a empresa e nem outras partes interpuuseram recurso voluntário além do presente.

¹ É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

Finalmente, determinou-se o encaminhamento do recurso ao CARF (e-fl. 1840), onde foi distribuído a esta relatora por sorteio.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Fabiana Okchstein Kelbert, Relatora.

Do conhecimento

A recorrente foi intimada por meio de aviso de recebimento assinado em 17/07/2003 (e-fls. 1586) e apresentou seu recurso em 18/08/2003 (e-fl. 1607), sendo tempestivo, portanto.

Reitero que **não há** recurso da empresa e dos demais responsáveis solidários.

A matéria se insere no âmbito de competência desta 1ª Seção, de modo que conheço do recurso.

Do mérito

I – Do reconhecimento de ofício da nulidade dos termos de sujeição passiva solidária e de constatação de irregularidade fiscal: falta de motivação

Inicialmente, por uma questão de lógica na construção da presente decisão, entendo que deva ser enfrentada, de ofício, a questão da ausência de motivação no Termo de responsabilidade tributária (e-fls. 1474-1479) e no Termo de verificação e constatação (e-fls. 1405-1416) que acompanham o auto de infração (e-fls. 1425-1472).

Conforme descrito no relatório, a recorrente alega que apenas constava em procuração (e-fl. 134) outorgada pela empresa ZUNER conferindo-lhe poderes, mas que jamais os exerceu no sentido de administrá-la.

A teor do que já se destacou no relatório, o Termo de responsabilidade foi lavrado conforme argumentação ora reproduzida:

2. PROCURADORES DA EMPRESA

Os mandatários da empresa no período 1997/98 foram, conforme procurações anexas ao Processo nº 19515.001748/2002-28 (docs. de fls.).

- a) NEMR ABDUL MASSIH, CPF nº 824.535. 198-91. Recebeu várias procurações com "amplos, gerais e ilimitados poderes, para gerir e administrar a firma outorgante", podendo "inclusive subestabelecer", a primeira em nosso poder de 12/08/96, e a mais recente de 28/11/00.
- b) NADIA MACRUZ MASSIH DE OLIVEIRA, CPF nº 151.134.798-88. Recebeu procuração em 14 de junho de 1995, com validade indeterminada.

Documento de 194 página(s) autenticado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/cac/publicacao.asp> pelo código de localização EP14.0121.10483.NW60. Cópia autenticada administrativamente.

SP EM MUDANÇA P/ DENAC SAO PAULO DEINF

Fl. 1478

com "amplos, gerais e ilimitados poderes para gerir e administrar a firma outorgante", podendo "inclusive subestabelecer"

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Consideramos cada um dos mandatários acima pessoalmente responsáveis pelas infrações à lei cometidas na direção da Santana e Santos Comércio de Alimentos Ltda., segundo os arts. 135 (Responsabilidades de Terceiros) e 137 (Responsabilidade por Infrações) do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, assim expostos:

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:

I - os mandatários, prepostos e empregados;

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

E no Termo de verificação e constatação, consignou-se o seguinte:

4. Identificação dos verdadeiros administradores da empresa

Nas procurações apresentadas pelos bancos pudemos constatar que no período de 1997 e 1998 as pessoas responsáveis pela movimentação das contas-correntes eram NEMR ABDUL MASSIH, CPF 824.535.198-91. Este com procurações inclusive para gerir e administrar a empresa.

NADIA MACRUZ MASSIH DE OLIVEIRA, CPF 151.134.798-88. Possuía também procuração para gerir e administrar a empresa.

NABIL AKL ABDUL MASSIH, CPF 214.334.278-00.

Enviamos, então, por A. R. intimações a essas pessoas para que prestassem esclarecimentos sobre sua atuação como procuradores da empresa (docs. de fls. 210 a 212).

As intimações foram recebidas em 28/11/02 (docs. de fls. 213 a 215).

Nenhum deles compareceu para prestar esclarecimentos, enviando-nos apenas cartas entregues em 04/12/02, nas quais confirmam sua participação/atuação na empresa, solicitando que, por não serem mais sócios ou procuradores da mesma, demais informações lhes fossem enviadas por escrito (doc. de fls. 216 a 218).

A recusa dessas pessoas em comparecer para prestar esclarecimentos contraria o disposto no art. 927 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000, de 26/03/99, que estabelece:

Art. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo (grifo nosso) e assinadas pelo declarante.

O cargo de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional passou a denominar-se Auditor-Fiscal da Receita Federal (MP 2.175-27/01, art. 5º, §)

Consideramos importante ressaltar que as procurações que obtivemos como resultado de requisições feitas a vários cartórios demonstram que em 1997, 1998 e 1999, NEMR ABDUL MASSIH possuía poderes de gerência e administração da empresa (docs. de fls. 219 a 221) e a procuração emitida para NADIA MACRUZ MASSIH DE OLIVEIRA, também com poderes de gerência e administração da empresa, é de 14 de junho de 1995, com validade indeterminada (doc. de fls. 222).

Como se observa, não consta em nenhum dos termos a descrição das condutas que a recorrente teria praticado e que levariam a sua responsabilização.

Assim, ainda que a recorrente não tenha invocado a falta de motivação nos referidos termos, entendo que esta nulidade pode e deve ser reconhecida de ofício, porquanto insanável diante da flagrante lesão ao devido processo legal, como passo a fundamentar.

No âmbito do processo administrativo, a atuação estatal fica vinculada à legislação que estipula as normas de procedimento, o que significa que há formalidades legalmente previstas sobre como o processo irá se desenvolver. Esse formalismo decorre diretamente da legalidade e do devido processo legal.

Sobre o ponto, Marçal Justen Filho já disse que essa lógica formal se destina “a evitar a atuação abusiva do titular da competência. O formalismo não significa ritualismo inútil. O formalismo do procedimento é uma garantia de limitação do poder, do cumprimento das funções estatais e de respeito aos direitos fundamentais.”²

Da mesma forma, na relação Fisco-contribuinte, o vínculo jurídico não decorre de convenção, mas da legalidade (em sentido amplo).

Assim, ao lavrar um termo de responsabilidade tributária (ato administrativo) que deverá embasar a lavratura de um auto de infração e consequente lançamento de ofício, a autoridade fiscal, além de se ater à legalidade, deve esclarecer qual fato (motivo) ensejou a aplicação de um determinado dispositivo legal, e de que modo isso aconteceu (motivação).

Ou seja, o caminho percorrido para se chegar à determinada conclusão de conteúdo decisório deverá ser exposta ao destinatário da decisão. Esse caminho é o dever de fundamentar ou motivar a decisão no processo administrativo.

Esse caminho a ser percorrido pela autoridade fiscal é uma decorrência lógica do devido processo legal que orienta o processo administrativo fiscal. Dessa forma, não demanda grande esforço perceber que a motivação de um ato administrativo que indica a prática de uma infração é essencial para que o contribuinte possa ter conhecimento das razões que levaram àquela conclusão e, assim, se defender por meio do exercício do contraditório, valendo-se de todos os meios de defesa disponíveis.³

Necessário estabelecer, então, a cabível distinção entre motivo e motivação.

a. **Motivo:** é o pressuposto de fato (ou suporte fático) autorizador de uma ação administrativa, ou ainda, a causa (legal) que levou a uma ação administrativa. Segundo Oswaldo Aranha Bandeira de Mello o motivo “constitui, na realidade, o pressuposto do ato jurídico, da emanção da vontade ou do seu conteúdo, seu fundamento de direito.”⁴

b. **Motivação:** é o ato de fundamentação, de vinculação dos fatos à previsão hipotética descrita no tipo normativo (motivo), a fim de que a aplicação da norma possa ser considerada válida e legítima. A motivação geralmente se constitui de uma operação de subsunção dos fatos a uma norma que lhe regula consequências jurídicas, geralmente na forma de um silogismo.

² JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 13. ed.rev. atual. e ampl.. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 224.

³ Nesse sentido é o entendimento da doutrina, a exemplo de Sérgio André Rocha, Irene Patrícia Nohara e Thiago Marrara

⁴ BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Princípios gerais de direito administrativo**. Vol. 1. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 534.

Isso significa que a autoridade fiscal, ao lavrar um ato administrativo (seja ele de imputação de infração ou de conteúdo decisório) deve vincular os pressupostos ensejadores do fato tributável à previsão da norma, ou seja, **esclarecer de que modo a conduta praticada pode ser reconduzida à norma que prevê, para aquela conduta, uma determinada consequência.**

Assim teria sido realizada a operação de subsunção mencionada: “ao praticar a conduta x, realizou a hipótese prevista na norma y, então a consequência deve ser z.”

No caso concreto, não se observa nem a descrição dos fatos, e menos ainda a sua vinculação à previsão legal que tem por consequência a responsabilidade passiva solidária pelo crédito cobrado.

A teor do que se observa da reprodução dos termos acima, a autoridade fiscal entendeu que a existência de procuração outorgando poderes para a recorrente seria o fundamento para sua responsabilização, e indicou os dispositivos legais que entendeu cabíveis.

Como bem ensinam Marcos Neder e Maria Teresa Martínez “motivar não é simplesmente apontar o texto da lei, eis que a isso se dá o nome de “fundamentação legal.”⁵ E não por outra razão, ensinam os autores que:

(...) Não basta simplesmente informar qual a norma aplicável ao caso. O dever de fundamentar só é atendido quando o julgador fixa as razões fáticas e jurídicas que constituirão as premissas da decisão. Sem precisão de motivos, torna-se difícil aferir a correção da decisão, prejudicando o direito de recorrer do contribuinte.⁶

Em arremate, a preciosa lição de Antonio Carlos de Araújo Cintra sedimenta a questão, ao afirmar que:

(...) os motivos não integram o ato administrativo, mas lhe são externos e anteriores no tempo. É à vista dos motivos que se editam os atos administrativos, que eles ensejam ou determinam. É a verificação dos fatos (motivos de fato) previstos na lei (motivos de direito) que autoriza ou ordena ao agente público a prática do ato, na conformidade do preceito legal (isto é, com conteúdo conforme a tal preceito). **A edição do ato administrativo, portanto, é o resultado ou a decorrência da existência dos motivos.**

⁷ [Grifo nosso]

Ora, a falta de indicação e descrição dos fatos desde logo afastaria a possibilidade de se praticar o ato administrativo, pois este termina por imputar à recorrente uma consequência sem causa.

Por isso, no caso concreto, bastaria a falta de indicação dos motivos de fato e de direito para macular os termos que acompanham o auto de infração, pois se tratam de elementos essenciais ao ato administrativo.

Entretanto, constata-se, ainda, que a recorrente foi prejudicada em sua defesa, pois a falta de indicação dos fatos que levariam à conclusão da autoridade fiscal lhe retirou a possibilidade de contrapor-los, e de realizar assim a sua defesa.

⁵ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo administrativo fiscal federal comentado. São Paulo: Dialética, 2002. p. 53.

⁶ Idem, p. 318.

⁷ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. Motivo e motivação do ato administrativo. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1979. P. 102.

Não é demais lembrar que a ampla defesa, além de direito fundamental, é uma garantia processual, conforme se lê do art. 5º, LV, da CF/1988 "aos litigantes, em processo judicial **ou administrativo**, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes." [Grifo nosso]

Nestes casos, prevê o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 que serão nulos os atos que importem preterição do direito de defesa:

Art. 59. São nulos:

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Nesse sentido, cabe citar julgado da Câmara Superior deste CARF:

Numero do processo: 10711.003636/2006-44
Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS
Câmara: 3ª SEÇÃO
Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais
Data da sessão: Wed Mar 14 00:00:00 BRT 2018
Data da publicação: Wed Apr 18 00:00:00 BRT 2018
Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Data do fato gerador: 25/11/2004, 02/12/2004, 07/12/2004, 13/12/2004, 16/12/2004, 17/12/2004, 23/12/2004 AUTO DE INFRAÇÃO. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. **A falta de motivação do lançamento implica preterição do direito de defesa do contribuinte. Os princípios do contraditório e da ampla defesa traduzem a necessidade de se dar conhecimento da acusação fiscal em toda a sua plenitude.** O vício assim ocorrido tem natureza material, não formal. [Grifo nosso]
Numero da decisão: 9303-006.496
Nome do relator: CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

E as nulidades insanáveis se declaram, inclusive de ofício, o que ora faço.

Desse modo, por falta de motivo e motivação, entendo que são nulos o Termo de responsabilidade e o Termo de verificação e constatação que lastreiam o auto de infração.

II – Da solidariedade passiva

O segundo ponto a ser enfrentado, que resta prejudicado face à nulidade reconhecida dos termos de sujeição passiva solidária e de constatação de irregularidade fiscal, igualmente diz respeito à responsabilidade passiva solidária imputada à recorrente.

Em que pese a prejudicialidade indicada, entendo que breves considerações a título de reforço argumentativo precisam ser feitas quanto ao ponto, face à gravidade da imputação esvaziada de fundamento que ora se julga.

Em que pese a flagrante nulidade dos termos indicados, o acórdão recorrido entendeu por manter a recorrente no polo passivo conforme os fundamentos indicados no relatório.

Em síntese, entendeu o julgador *a quo*, que a existência de procuração outorgando poderes à recorrente seria suficiente a sua responsabilização, em que pese nenhuma conduta por ela praticada tenha sido indicada ou comprovada. É o que se infere do trecho ora reproduzido:

Responsabilidade tributária.

25. Foram arrolados como responsáveis os procuradores que geriram à empresa à época da ocorrência das infrações, com base no CTN, art. 135, II e III, c/c art. 137, I, *verbis*:

(...)

26. Em princípio, seriam responsáveis, como sucessores, os "sócios" da empresa à época da fiscalização. Daí o esforço dos autuantes para demonstrar, como efetivamente demonstraram mediante relatório de diligência efetuada (fls. 27/28), que aquelas seriam interpostas pessoas.

27. Está perfeitamente demonstrado que os senhores Nemr Abdul Massih e Nadia Macruz Massih de Oliveira, procuradores da empresa, geriam e administravam a empresa. **É o que demonstra, em especial, as procurações de fls. 219/222, que conferem poderes de gerência e administração.** Portanto, descabidas as negativas nesse sentido. [Grifo nosso]

No ponto, discordo dos fundamentos e da conclusão do julgador de piso. Primeiro, porque a recorrente unicamente detinha poderes outorgados por meio de procuração, o que não significa que deles fez qualquer uso ou que tenha praticado qualquer infração à legislação. O alegado vínculo de fato, bem como quaisquer outras alegações de parte da autoridade fiscal, devem ser necessariamente comprovadas.

Exatamente nesse sentido há diversos julgados do CARF, a exemplo dos seguintes:

Numero do processo: 19515.005571/2009-13

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Jan 24 00:00:00 BRST 2017

Data da publicação: Thu Feb 09 00:00:00 BRST 2017

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005 OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. A Lei nº 9.430/1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento. Deve também ser provado que a origem dos depósitos tem relação com operações com motivação econômica. OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. Em face da legislação em vigor, a falta de apresentação da escrituração comercial e fiscal, a imputação de omissão de receitas se sustenta sob as regras do lucro arbitrado, mostrando-se correto o procedimento da fiscalização que considerou os valores totais das presunções de omissões de receitas, depósitos bancários não justificados, como base para o arbitramento. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. **A mera existência de procurações não é suficiente para caracterizar o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, a ensejar a responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN.** AUTOS REFLEXOS -

PIS, COFINS e CSLL. O decidido, no mérito do IRPJ, repercute na tributação reflexa.
[Grifo nosso]

Numero da decisão: 1301-002.173

Nome do relator: JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA

Numero do processo: 10660.720143/2013-44

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Fri Jun 15 00:00:00 BRT 2018

Data da publicação: Mon Jul 16 00:00:00 BRT 2018

Ementa: Assunto: Simples Nacional Ano-calendário: 2008 ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS. INCOMPETÊNCIA DO CARF. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais carece de competência para se pronunciar sobre o processo administrativo de arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL Nos termos da lei, caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta bancária, na hipótese do titular, após intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a sua respectiva origem. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. A apreciação de argumentos de inconstitucionalidade resta prejudicada na esfera administrativa, conforme Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. SIMPLES NACIONAL. MAJORAÇÃO DAS ALÍQUOTAS EM 20%. CABIMENTO. Cabível a majoração das alíquotas máximas do SIMPLES, em 20% (vinte por cento), na hipótese de o contribuinte ultrapassar o limite máximo previsto na legislação tributária. MULTA DE OFÍCIO DE 75%. CABIMENTO. A multa de ofício de 75% está prevista em lei, razão pela qual deve ser exigida. SUJEIÇÃO PASSIVA. SÓCIO-GERENTE. **A mera qualificação de sócio, ainda que com amplos poderes de administração, não enseja a imputação de responsabilidade pessoal ou solidária, devendo o fisco motivar e comprovar a prática de ato com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social ou caracterizar a confusão patrimonial, o que não restou demonstrado.** [Grifo nosso]

Numero da decisão: 1201-002.276

Nome do relator: LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI

Ademais, a atribuição de responsabilidade solidária a sócios administradores pressupõe mais do que a mera alegação da existência de poderes de administração, é preciso que se identifiquem e se comprovem as condutas praticadas, para somente então se verificar se houve dolo, que sempre deverá ser demonstrado.

No caso concreto, os argumentos expostos tanto nos termos de responsabilidade e de constatação de irregularidade quanto no acórdão recorrido nada dizem sobre eventuais condutas praticadas pela recorrente, o que demonstra a impossibilidade jurídica de se aplicar uma responsabilização que é por natureza excepcional.

Veja-se que não há uma só linha descrevendo de forma individualizada quais atos teriam sido praticados pela recorrente, conforme trecho da decisão recorrida:

Por outro lado, distintamente do alegado, ressalte-se que inexistente no texto legal impedimento de que o art. 135, III, do CTN possa ser aplicado para responsabilizar não só o administrador de direito, mas também o administrador de fato da empresa.

Ainda que o estatuto ou contrato social não confira poderes a um dos sócios ou a terceiro para praticar atos de gerência, se este é o administrador de fato da pessoa jurídica deve ser igualmente responsabilizado pela prática de atos ilícitos.

E, no caso, a Fiscalização além de instruir os autos com provas que denotam que a pessoa jurídica autuada tinha como sócios de fato os seus dois procuradores (entre os quais a ora Impugnante Rosângela) e que os sócios formais da pessoa jurídica eram interpostas pessoas dos sócios de fato, ou seja, de que a pessoa física impugnante detinha poderes de administração da empresa, podendo assinar cheques, contratos e outros documentos, dar quitação, etc, por vários anos, também demonstrou a ocorrência de infração a lei, com consequências tributárias: movimentação de expressivos recursos em conta corrente de titularidade da pessoa jurídica, sem que nada tivesse sido oferecido à tributação, com apresentação de declarações zeradas, violando disposições legais que determinam o pagamento de tributos e a apresentação de declarações refletindo as atividades da empresa.

Com efeito, a responsabilização dos sócios exige da fiscalização que: (i) comprove quais atos foram por eles praticados; (ii) que os sócios efetivamente exerciam a função de administradores na ocasião em que os atos foram praticados e (iii) que as condutas foram praticadas com dolo.

Nesse sentido, em artigo recentíssimo, Rafael Pandolfo e Juliana Sanguinetti afirmam que:

O ato reputado ilegal pela fiscalização precisa ser provado e não pode ser por ela presumido. A natureza sancionatória dessa ampliação subjetiva exige irretorquível e detalhada motivação.

Mas não é só isso, é preciso também demonstrar que o sócio ou gerente que agiu dolosamente exercia, efetivamente, suas funções ao tempo do surgimento da obrigação tributária, (...) ⁸

Desse modo, a falta da necessária comprovação da prática das condutas ilícitas pela recorrente no período fiscalizado afasta a possibilidade de manter a imputação pretendida.

Exatamente nesse sentido há diversos precedentes do CARF, a exemplo dos seguintes:

Numero do processo: 13896.723075/2012-19

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Fri Feb 23 00:00:00 BRT 2018

Data da publicação: Mon Apr 16 00:00:00 BRT 2018

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2008 RECURSO VOLUNTÁRIO. (...) RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. O artigo 135, III, do CTN responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos

⁸ PANDOLFO, Rafael e SANGUINETTI, Juliana Mincaroni. Apontamentos sobre a Responsabilidade Tributária dos Administradores à Luz do CARF. In: Tributação Federal: jurisprudência do CARF em debate/coordenadores Lucas Bevilacqua, Vanessa Cecconello; organizador Michell Przepiorka – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 92-93.

correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. **A conduta é necessariamente comissiva, não se podendo responsabilizar diretores simplesmente por eles terem determinadas atribuições conforme o estatuto social da empresa. Assim, é preciso verificar se, no caso concreto, os administradores efetivamente praticaram os atos que a Fiscalização indica serem ensejadores da responsabilidade. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. Deve ser excluída a responsabilidade do administrador não havendo comprovação nos autos de que ele tenha efetivamente praticado atos dos quais resultaram os lançamentos.** [Grifos nossos]

Numero da decisão: 1401-002.174

Nome do relator: LIVIA DE CARLI GERMANO

Numero do processo: 10166.725809/2017-65

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue May 14 00:00:00 BRT 2019

Data da publicação: Mon Jun 03 00:00:00 BRT 2019

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 AUTO DE INFRAÇÃO. (...) RESPONSABILIDADE PESSOAL TRIBUTÁRIA. REQUISITOS. São pessoalmente responsáveis apenas os dirigentes que comprovadamente praticaram atos com excesso de poderes ou infração a lei na administração da sociedade, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN. Apenas o fato das pessoas físicas relacionadas serem sócias e/ou gestoras não enseja, por si só, a imputação de responsabilidade tributária pessoal. **Cabe à fiscalização demonstrar e provar a forma como cada uma dessas pessoas indicadas praticou diretamente ou tolerou ato ilegal ou contrário ao contrato social enquanto sócias com poder de gerência. Dolo não se presume, se prova.** (...) [Grifos nossos]

Numero da decisão: 1201-002.921

Nome do relator: GISELE BARRA BOSSA

Dessa forma, era dever da fiscalização identificar, apontar e comprovar as condutas praticadas pela recorrente, de forma individualizada, contextualizada ao tempo do surgimento da obrigação tributária, bem como a presença de dolo. Isso, contudo, não foi demonstrado no caso concreto.

Assim, também por essas razões, deve ser afastada a responsabilidade solidária imposta à recorrente.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, conheço do recurso voluntário, e, no mérito, DOU PROVIMENTO para declarar a nulidade da imputação de responsabilidade solidária, por falta de motivação.

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Redator designado.

Com as vênias que merecem o excelente voto da ilustre relatora, a maioria da turma dela divergiu no tocante à nulidade dos Termos de Responsabilidade e de Verificação e Constatação.

É que não se pode dizer que inexistiu uma motivação para a imputação da responsabilidade atribuída à recorrente.

Com efeito, o conteúdo daqueles termos foi singelo. Porém, está claro que o fato de a recorrente ter sido identificada como procuradora da empresa contribuinte foi a motivação que a fiscalização entendeu ser suficiente para enquadrá-la nas hipóteses dos arts. 135 e 137 do CTN. Os trechos transcritos pela relatora revelam essa tentativa de subsunção.

Não se concorda com a exigência de que a fiscalização deve descrever uma conduta por parte da responsável para caracterizar a motivação. O simples fato de o seu nome constar de uma procuração já é um motivo (que pode ou não ser suficiente).

A questão da suficiência da motivação é, portanto, um problema de mérito e assim foi enfrentado pela turma.

Não há que se falar em preterição do direito de defesa se a matéria fática e legal que fundamentou a imposição da responsabilidade foi compreendida a ponto de a interessada produzir suas peças impugnatória e recursal com toda a sorte de argumentos que julgou convenientes.

Por essas razões, a maioria da turma decidiu por divergir da nulidade declarada de ofício pela ilustre relatora.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio