



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720944/2017-61
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.016 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 9 de março de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL.
Interessado CNO S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. INEFICIÊNCIA RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fática entre os acórdãos *paradigmas* e recorrido, bem como a caracterização de *fundamento não atacado*, impedem a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento do recurso especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob, e, por fundamentos distintos, a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – 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, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado), Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício. Ausente o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 3.068/3.082) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do Acórdão nº **1401-003.094** (fls. 3.041/3.049), complementado pelo Acórdão nº **1401-004.076** (fls. 3.062/3.066), este último proferido em sede de embargos de declaração que foram rejeitados.

A ementa da decisão ora recorrida recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

NULIDADE. SUPERAÇÃO. MÉRITO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

Nos termos do § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/1979, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Para a configuração da responsabilidade solidária prevista no art. 135. III, do CTN, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o seu agente.

Em síntese, o litígio decorre de Autos de Infração (fls. 2.631/2.717) que exigem IRPJ, CSLL e IRRF, acrescidos de multa qualificada, referentes aos anos base de 2011 a 2014, em razão da glosa de despesas consideradas não comprovadas e da caracterização de pagamentos sem causa. Sobre as estimativas apuradas, foram também cobradas multas isoladas.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 2.631/2.717, o procedimento fiscal que culminou na autuação em questão decorreu do fato da contribuinte estar envolvida na operação denominada “Lava Jato”, deflagrada pelo Ministério Público Federal e Receita Federal do Brasil, que desbaratou um esquema de corrupção na Petrobrás envolvendo as maiores empreiteiras do país, dentre elas a Construtora Norberto Odebrecht S/A (“CNO”).

Especificamente quanto à sujeição passiva solidária, esta foi motivada no item 15 (fls. 2.758) do referido relatório fiscal, *in verbis*:

15. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, 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, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

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.

Desta forma, tendo sido evidenciada a prática de infração à lei, na forma de sonegação, fraude e conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, responsabilizamos pelos créditos tributários ora lançados, de forma solidária com o sujeito passivo **ODEBRECHT**, o Sujeito Passivo - Responsável, a seguir nominado:

a) Marcelo Bahia Odebrecht, CPF nº 487.956.235-15, administrador vinculado ao Grupo ODEBRECHT, com endereço à Rua Joaquim Cândido de Azevedo Marques, nº 750, Lote 19 Quadra3, Morumbi, CEP 05688-020, São Paulo (SP).

A responsabilidade do mencionado Sujeito Passivo - Responsável refere-se aos créditos tributários decorrentes das infrações descritas neste Relatório Fiscal.

Cientificada dos Autos de Infração, a contribuinte (CNO) apresentou petição (fls. 2.776/2.777), esclarecendo que: **(i)** aceitou de forma plena e irretratável todas as condições estabelecidas no inciso I do parágrafo 3º do art. 1º da Medida Provisória n. 766/2017; e **(ii)** formalizou a sua desistência integral à discussão administrativa, bem como sua renúncia a quaisquer alegações de direito referentes aos créditos tributários envolvidos nos presentes autos, tendo em vista a inclusão dos valores em discussão no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT).

Já o responsável solidário, Sr. Marcelo Bahia Odebrecht, apresentou impugnação (fls. 2.807/2.821), que foi assim resumida pela DRJ:

II.2.1 Da preliminar de nulidade da imputação de responsabilidade tributária por falta de motivação

O impugnante pontua que a fiscalização fundamentou a imputação de responsabilidade tributária a ele no inciso III do art. 135 do CTN, lançando mão de alegações genéricas, sem apontar qual seria a conduta do Impugnante que se enquadraria em alguma das hipóteses desse dispositivo legal, nem demonstrou ou comprovou a qual seria a função ou o cargo por ele exercido na CNO.

Acrescentou que a fiscalização deveria ter obrigatoriamente apontado em qual das hipóteses, excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, o responsável tributário se enquadraria e individualizado o ato por ele praticado, o que no caso concreto não teria sido feito pelos autuantes, pois, ao contrário, teria sido expressamente atestado, às fls. 2720/27213 do Relatório Fiscal, as pessoas que dirigiam a CNO no período fiscalizado, dentre as quais, não constava o impugnante.

Em virtude disso, suscita preliminar de nulidade da atribuição da responsabilidade tributária, em virtude de falta de motivação.

Cita entendimentos doutrinários, julgados do CARF e Portaria RFB nº 2.284/2010.

II.2.2 Da inaplicabilidade do art. 135 do CTN ao caso concreto

O impugnante observa que a hipótese de responsabilidade de terceiros, prevista no inciso III do art. 135, circunscreve-se aos administradores da pessoa jurídica genericamente falando, isto é, a pessoas naturais que, na qualidade de "diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado", cometem atos em desconformidade ou, até mesmo, contrários ao Direito.

Entende, portanto, ser manifestamente indevida a pretensão fiscal, na medida em que pretende imputar a ele a responsabilidade por tributos supostamente devidos pela CNO, uma vez que no período autuado ele não possuía qualquer poder de gestão, de mandato ou de representação daquela companhia.

O impugnante anexou cópia da Ata de Assembléia Geral Extraordinária da CNO, **realizada em 14.01.2010** (doc. 02), que evidenciaria que naquela data o Sr. Marcelo Bahia Odebrecht deixou de fazer parte dos quadros de diretores da CNO.

Acrescentou que a própria fiscalização reconheceu que, no período fiscalizado, o Impugnante não integrava os quadros diretivos da CNO, pois não o teria incluído no rol de diretores daquela companhia (folha 2.722), nos anos-calendário 2011 a 2014.

II.2.3 Da falta de comprovação individualizada e direta das condutas previstas no art. 135, inciso III, do CTN

O impugnante afirma que não há como responsabilizar "diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas" por débitos da sociedade sem a demonstração cabal de que tais pessoas (cada uma delas individualmente) agiram "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

No caso concreto, afirma o impugnante que, apesar de a fiscalização citar que ele teria sido denunciado pelo Ministério Público Federal (MPF) no âmbito da Operação Lava Jato, juntamente com outros diretores de empresas do Grupo Odebrecht, o Relatório Fiscal não trouxe qualquer prova direta e individualizada de sua participação efetiva nos fatos geradores dos tributos lançados.

O impugnante observa que além de não terem sido juntados pela fiscalização aos autos deste processo administrativo os depoimentos prestados pelos executivos e ex-executivos da ODEBRECHT que, segundo alegaria a fiscalização, descreveriam "*em detalhes o mecanismo de pagamento de propinas do Grupo e o envolvimento do Sr. Marcelo no esquema*", o que a rigor por si só viciaria de nulidade a imputação de responsabilidade ao Impugnante, não haveria uma única passagem no Relatório Fiscal que apontasse quais foram os atos supostamente praticados pelo Impugnante e muito menos sua participação na decisão de deduzir como despesas os valores glosados, o que igualmente evidenciaria a nulidade da imputação.

A 8ª Turma da DRJ/BSB julgou a impugnação improcedente, em conformidade com o Acórdão de fls. 2.840/2.847, o qual foi objeto da seguinte ementa:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.

Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, também responde solidariamente pelos tributos e multas apurados a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que seus poderes não constem expressamente do estatuto ou contrato social.

Contra essa decisão o sujeito passivo solidário interpôs recurso voluntário (fls. 2.858/2.884), onde basicamente repisa as alegações de defesa, bem como sustenta a nulidade da decisão de piso em face de inovação dos fundamentos da responsabilização solidária.

Em Sessão de 23 de janeiro de 2019, a 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção do CARF, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário por meio do referido Acórdão nº **1401-003.094** (fls. 3.041/3.049).

Intimada dessa decisão, a PGFN opôs embargos de declaração (fls. 3.052/3.055), alegando que o julgado teria sido omissivo em relação a determinados elementos que implicariam na solidariedade. Em suas palavras:

4. Daí, temos OMISSÕES, eis que o relatório fiscal que compõe o auto de infração traz VÁRIOS ELEMENTOS concretos a dar ensejo à responsabilidade tributária do senhor MARCELO BAHIA ODEBRECHT, senão vejamos:

a) no Processo Penal nº 5022179-78.2016.404.7000, dentre os denunciados, está Marcelo Bahia Odebrecht, pelos crimes de (i) corrupção ativa; (ii) lavagem de capitais; (iii) embaraço à investigação de organização criminosa;

b) na "PET 6694", Marcelo Bahia Odebrecht, juntamente com Hilberto Silva, Luiz Eduardo e Olívio Rodrigues, descrevem a relação do grupo ODEBRECHT com a Itaipava. Os elementos de prova, bem como alguns dos depoimentos (até 150 MB) seguiram anexos ao processo;

c) no Processo Penal nº 5036528-23.2015.404.700012 (Chave eletrônica de acesso deste processo é 528408672115), o mesmo já foi sentenciado, com decisão anexada ao processo, sendo que nesta ação penal, o senhor Marcelo Bahia Odebrecht foi denunciado, juntamente com outras pessoas, pelos seguintes delitos: organização criminosa; corrupção ativa; e lavagem de capitais;

d) no Processo Penal nº 5051379-67.2015.404.700014 (Chave eletrônica de acesso deste processo é 825876223315) refere-se a suposta prática pelo denunciado Marcelo Odebrecht, entre outros, do delito de corrupção ativa em sua forma majorada;

e) no Processo Penal nº 5019727-95.2016.404.700015 (Chave eletrônica de acesso deste processo é 769128226316), segundo o MPF, a denúncia refere-se ao funcionamento do Setor de Operações Estruturadas na Odebrecht, destinado especificamente à operacionalização e coordenação dos pagamentos sistemáticos de propina, tanto no Brasil como no exterior. Segundo os procuradores, tais pagamentos eram feitos para ocultar a origem dos valores, bem como seus destinatários, dissimulando sua natureza ilícita. Marcelo Odebrecht foi denunciado por manter o funcionamento do setor estruturado.

5. Como se vê, são FATOS CONCRETOS e GRAVES, alguns deles até notórios a dispensar a produção de prova (artigo 374, inciso I, do NCPC), os quais NÃO FORAM ANALISADOS no v. acórdão ora embargado, a dar ensejo a existência de OMISSÕES no julgado.

Os embargos foram admitidos (cf. fls. 3.058/3.060) e, em seguida, rejeitados pelo Acórdão nº **1401-004.076** (fls. 3.062/3.066), que restou assim ementado:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Não havendo omissão do julgado sobre ponto a que devia se pronunciar, incabível a apresentação de embargos de declaração. EMBARGOS REJEITADOS.

Ato contínuo, a Fazenda Nacional apresentou o recurso especial (fls. 3.068/3.082), sustentando que o acórdão recorrido diverge do que restou decidido nos acórdãos **1302-002.549** e **3201-005.171**.

Despacho de fls. 3.214/3.217 deu seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos:

5. Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Responsabilidade solidária – art. 135, III, do CTN”

Decisão recorrida:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Para a configuração da responsabilidade solidária prevista no art. 135, III, do CTN, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o seu agente.

[...].

Conforme decisão DRJ, a imputação da responsabilidade solidária ao Recorrente Marcelo Odebrecht, restou mantida sob os seguintes fundamentos:

[...].

Além disso, no relatório fiscal, na folha 2.733, há menção ao Processo Penal nº 501972795.2016.404.700015, também de domínio público, no qual o Sr. Marcelo Odebrecht foi denunciado por manter o funcionamento do Setor de Operações Estruturadas na Odebrecht (“setor estruturado”), que seria destinado especificamente à operacionalização e coordenação dos pagamentos sistemáticos de propina, tanto no Brasil como no exterior, cuja efetivação de tais pagamentos, segundo os procuradores, ocorriam com o intuito de ocultar a origem dos valores, bem como seus destinatários, dissimulando sua natureza ilícita.

[...].

Recorrente defende-se da acusação de que seria pretensão “administrador vinculado ao Grupo ODEBRECHT”, o que justificaria a sua responsabilização em relação aos créditos tributários objeto de lançamento dos presentes autos de infração lavrados contra a CNO, sob o argumento de que teria se desligado em 2010 da Construtora Norberto Odebrecht S.A. (sociedade autuada), não exercendo qualquer cargo diretivo ou de gerência, nem desempenhando o papel de representante dessa sociedade.

[...].

Observo que a gravidade dos crimes e do esquema de pagamentos de propinas, cuja forma de operacionalização de tais pagamentos deu origem às autuações objeto de discussão nos presentes autos, escândalo que chocou o país, ainda que amplamente veiculado na mídia, com divulgação de documentos nos mais diversos canais, seja através de sites específicos na internet ou até em TV aberta de mais canais de imprensa, não podem ser interpretados como elementos suficientes a suplantarem o requisito formal quanto à precisão que deve revestir a acusação fiscal.

Acórdão paradigma nº 1302-002.549, de 2018:

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ADMINISTRADOR DE FATO. ART. 135, III. CABIMENTO. NATUREZA DA RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR. EXCLUSÃO DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

A jurisprudência deste Conselho é firme no sentido de que a responsabilidade dos sócios, gerentes ou administradores (sejam formais ou de fato), prevista no art. 135, III é solidária e não exclui do polo passivo a pessoa jurídica administrada. Sendo notória a ascendência do sujeito apontado como o administrador de fato das empresas pertencentes ao seu grupo familiar, revela-se indiscutivelmente este que era o responsável de fato pela gestão dos negócios da empresa indicada no polo passivo da autuação. Com relação à infração à lei, esta resta mais do que caracterizada, não apenas do ponto de vista da utilização de empresas e contratos fictícios na prestação de serviços, com vistas ao pagamento de propinas, em violação à lei penal, como pela utilização, como despesas dedutíveis, dos pagamentos efetuados que, sabidamente não correspondiam a despesas efetivas, infringindo a legislação tributária. Desta feita, a imputação encontra-se em perfeita consonância com o entendimento do STJ exarado no acórdão do REsp 1101728-SP.

Inexiste contradição ou erro na sujeição passiva indicada no auto de infração, seja quanto ao devedor principal (pessoa jurídica), seja quando ao responsável solidário (administrador de fato).

[...].

Os recorrentes alegam que o Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto não deveria figurar no polo passivo da peça fiscal, haja vista a ausência de conjunto probatório que desse respaldo às causas de responsabilização do art. 135 do Código Tributário Nacional (atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos), especialmente no que tange à prática de ilícitos **tributários** (artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64).

[...].

Sustentam que ao contrário do que decidiu a 2ª Turma da DRJ-Brasília, o recorrente Augusto Ribeiro de Mendonça Neto não pode figurar como responsável nos quatro autos de infração abarcados pelo expediente administrativo em epígrafe, na medida em que não teve participação nos atos específicos que redundaram na autuação, não tendo a Fiscalização comprovado o contrário e não é diretor, sócio ou administrador (nem de fato) da SOG. Cita inclusive a Portaria nº 180/2010 da PGFN, segundo a qual o terceiro não sócio da pessoa jurídica só deve ser incluído como corresponsável na CDA acaso se comprove que detinha poderes de gerência sobre a pessoa jurídica.

[...].

O TVF traz os depoimentos do Sr. Augusto Mendonça prestados ao Ministério Público Federal e à Justiça Federal, no âmbito das ações penais e de seu acordo

de colaboração premiada, demonstrando claramente que embora não contasse como sócio quotista da SOG e nem figurasse formalmente como seu administrador responsável, era o principal executivo do grupo de empresas controladas pela família Ribeiro de Mendonça e o principal executivo de fato do sujeito passivo.

[...].

Nos acordos de delação premiada ele deixa clara sua participação, em nome da empresa, no chamado "Clube das Empreiteiras" que discutia a formação de consórcios e acertava o pagamento de vantagens indevidas em troca dos contratos de prestação de serviços com a Petrobrás, ficando registrado que, embora formalmente a SOG fosse representada por José Luiz Fernandes ou Mauricio Godoy, de fato tal representação era feita pelo Sr. Augusto Mendonça, conforme se destaca nos trechos abaixo do TVF que descreve o pagamento de propinas, *verbis*:

[...].

Revela-se notória a ascendência do Sr. Augusto Mendonça como o administrador de fato das empresas pertencentes ao grupo familiar Ribeiro de Mendonça, sendo inescapável a conclusão de que era o responsável de fato pela gestão dos negócios da empresa SOG indicada no polo passivo da autuação.

Acórdão paradigma nº 3201-005.171, de 2019:

SOLIDARIEDADE. OPERAÇÕES DE CÂMBIO. FRAUDE. INTERESSE COMUM. FATO GERADOR. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, a contratação de operações de câmbio fraudulentas, objetivando a remessa irregular de recursos ao exterior. Cabível a aplicação dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

[...].

Em conformidade com as denúncias do Ministério Público Federal e os depoimentos apresentados, restou caracterizado que a empresa Piroquímica Comercial Ltda. EPP foi utilizada pelos envolvidos: Pedro Argese Júnior, Leonardo Meirelles, Esdra de Arantes Ferreira, Leandro Meirelles e Waldomiro Oliveira, sob o comando de Alberto Youssef – para o envio de remessas irregulares de divisas ao exterior, se valendo de importações fictícias e inexistentes com o intuito de lavagem de dinheiro de terceiros e evasão de divisas.

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

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a gravidade dos crimes e do esquema de pagamentos de propinas, cuja forma de operacionalização de tais pagamentos deu origem às autuações objeto de discussão nos presentes autos, [...], não podem ser interpretados como elementos suficientes a suplantar o requisito formal quanto à precisão que deve revestir a acusação fiscal*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1302-002.549, de 2018, e 3201-005.171, de 2019) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que, *com relação à infração à lei, esta resta mais do que caracterizada, [...] do ponto de vista da utilização de empresas e contratos fictícios na prestação de serviços, com vistas ao pagamento de propinas, em violação à lei penal (primeiro acórdão paradigma) e que caracteriza interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, a contratação de operações de câmbio fraudulentas, objetivando a remessa irregular de recursos ao exterior, sendo cabível a aplicação dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (segundo acórdão paradigma).*

8. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

9. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

Chamado a se manifestar, o solidário ofereceu contrarrazões (fls. 3.271/3.309), onde basicamente questiona o conhecimento recursal com base nas seguintes alegações: (i) “fundamento inatacado”; (ii) “impossibilidade de reexame de fatos e provas”; (iii) “inexistência de comprovação de divergência jurisprudencial” e (iv) “impossibilidade de restabelecer a responsabilidade tributária com base em tese que não consta do lançamento”. No mérito, aduz que nenhum reparo cabe à decisão de segunda instância.

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), *in verbis*:

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)

(...)

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

(...)

§ 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.

(...)

(grifamos)

De acordo com o *Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial* do CARF (Versão 3.1. Dez. 2018):

2.2 Pressupostos relativos às matérias suscitadas

Constatada a tempestividade, a demonstração da legislação tributária que está sendo interpretada de forma divergente e a indicação de paradigmas, o examinador deve identificar as matérias objeto do recurso. Nesse passo, não se deve confundir as “razões de recurso”, com a análise da admissibilidade do recurso.

As “razões de recurso” constituem o conjunto de argumentos trazidos pelo recorrente, relativos ao mérito do apelo. Quando o processo for distribuído por sorteio a um relator, na CSRF, a este caberá relatar e analisar esses argumentos, relativos às matérias que tiveram seguimento, que serão objeto do julgamento a ser proferido pela Instância Superior. Quanto ao examinador da admissibilidade do recurso, compete-lhe tão-somente a verificação quanto à demonstração de divergência jurisprudencial, relativamente a cada uma das matérias suscitadas.

(...)

- Identificação e especificação das matérias

Atenção especial deve ser dada à identificação e especificação da(s) matéria(s) suscitada(s). **Matéria é o ponto que o recorrente deseja rediscutir, não se confundindo com tese jurídica.** Nesse passo, cada matéria pode comportar diversas teses jurídicas, que podem ser apresentadas nos paradigmas, desde que respeitada a limitação regimental.

(...)

- Matéria decidida mediante a adoção de fundamentos diversos e autônomos

Há casos de matérias que são decididas aplicando-se fundamentos diversos autônomos, de sorte que qualquer um deles, isoladamente, é apto a fundamentar a conclusão do voto sobre aquela matéria. Nesse caso, o seguimento da matéria à Instância Especial pressupõe a demonstração de divergência jurisprudencial acerca de todos os fundamentos.

Situação exemplificativa:

Exclusão, do salário-de-contribuição, dos pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) - No caso do acórdão recorrido, foi negado provimento ao Recurso Voluntário, relativamente à PLR, com os seguintes fundamentos: o acordo não foi assinado previamente ao exercício; ausência de regras claras e objetivas; o limite de parcelas foi extrapolado. O sujeito passivo interpõe Recurso Especial e logra demonstrar divergência jurisprudencial apenas quanto aos dois primeiros fundamentos, de sorte que a matéria "PLR" não pode ter seguimento.

(...)

Como se percebe, é imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que a parte recorrente **(i)** ataque todos os fundamentos autônomos invocados no julgamento da matéria, **(ii)** demonstrando, de forma analítica, para cada uma das razões de decidir (*ratio decidendi*), que a decisão recorrida diverge de outra decisão proferida no âmbito do CARF.

O termo “especial” no recurso submetido à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) não foi colocado “à toa”, tendo em vista tratar-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, objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que cabe à parte recorrente não só identificar a matéria discutida, mas principalmente demonstrar analiticamente a efetiva existência de divergência de interpretação da legislação tributária para todos os fundamentos jurídicos que foram levados em conta pelo acórdão recorrido.

Sob esse enfoque, aliás os Tribunais Judiciais Superiores já consolidaram o entendimento de que a ausência de questionamento de fundamento autônomo presente no acórdão recorrido prejudica o conhecimento do manejo especial por *insuficiência recursal*, nos termos das Súmulas 283, do STF e 126, do STJ, *in verbis*:

Súmula 283, do STF:

É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.

Súmula 126, do STJ:

É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário

Também consolidou-se que a comprovação do dissídio jurisprudencial propriamente dita está condicionada à existência de **similitude fática** dos casos analisados pelos arestos indicados e de **dissonância nas soluções jurídicas** encontradas pelos acórdão confrontados.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “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 Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Pois bem.

Nesse caso específico, a matéria que está na iminência de “subir” a esta Instância Especial consiste na responsabilidade solidária, prevista no artigo 135, III, do CTN, que foi imputada ao Sr. Marcelo Bahia Odebrecht.

De acordo com o voto condutor da decisão ora recorrida:

(...)

Como se vê, o i. Relator da r. decisão recorrida introduziu pela primeira vez a “tese” de que o Recorrente seria, “na verdade” o “diretor de fato” ou o “real administrador” da CNO, “tese” esta jamais sustentada pelo i. fiscal autuante, que não só jamais afirmou que a responsabilização do Recorrente se justificava por ser ele administrador de fato, como também sequer fez referência ao mencionado Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009.

Assim, temos que o TVF sustenta a responsabilidade do Recorrente na acusação que ele seria administrador “vinculado” ao Grupo ODEBRECHT, sem descrever a maneira como acontecia essa vinculação, por outro lado, por sua vez a DRJ diz que o Sr. Marcelo Bahia Odebrecht é o diretor de fato, pois, ainda que não seja diretor de direito era ele quem traçava a estratégia da CNO e, portanto, era ele quem liderava o esquema de pagamentos de propinas, cuja forma de operacionalização de tais pagamentos deu origem às autuações objeto de discussão nos presentes autos o que não foi descrito pela acusação inicial, daí o prejuízo da defesa e o cerceamento configurado.

Evidente a divergência de premissa adotada na acusação fiscal e a utilizada pela DRJ para manter o lançamento.

(...)

O cerceamento de defesa está caracterizado, justamente porque à recorrente só cabe defender-se dos fatos imputados na acusação fiscal representada no TVF e no Auto de Infração, não podendo lhe serem exigidos esforços além disso.

Contudo, verifico que além da questão preliminar que implicaria na nulidade da decisão recorrida, por alteração de critério jurídico da respectiva decisão, verifico que no mérito, não há como manter o lançamento no que diz respeito à responsabilização do Recorrente Marcelo Bahia Odebrecht.

Neste caso, perfeitamente cabível a aplicação do §3º do art. 59 do Decreto 70.235/72, segundo o qual:

Art. 59. São nulos:

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.

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

De modo que, seguindo a disposição legal acima, entendo por bem, superar as preliminares para analisar o mérito por entender que é possível prover o recurso do Recorrente.

Mérito

Recorrente defende-se da acusação de que seria pretensão “administrador vinculado ao Grupo ODEBRECHT”, o que justificaria a sua responsabilização em relação aos créditos tributários objeto de lançamento dos presentes autos de infração lavrados contra a CNO, sob o argumento de que teria se desligado em 2010 da Construtora Norberto Odebrecht S.A. (sociedade autuada), não exercendo qualquer cargo diretivo ou de gerência, nem desempenhando o papel de representante dessa sociedade.

Neste contexto, relembro os argumentos do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto na votação do Acórdão 1401003.046, de 12/12/2018, quando do julgamento da responsabilidade tributária dos solidários pelo pagamento dos crédito tributário lançado contra a empresa Galvão Engenharia S/A, também proferida em contexto essencialmente idêntico ao caso concreto, no qual em face de autuação contra empresa de construção civil (no caso Galvão Engenharia) efetuada em decorrência das investigações da Operação Lava Jato.

Anota o Conselheiro que:

"Não se pode exigir algum documento escrito para que se possa realizar a imputação da responsabilidade solidária com base no art. 135, III, do CTN. Os ilícitos praticados são do tipo que as pessoas simplesmente tomam todos os cuidados para não deixar possibilidade de rastreamento. Por isso é impraticável se exigir a apresentação de atos formais para responsabilizar os administradores da empresa.

O conhecimento deste tipo de ato é inerente à direção da empresa posto que são atos que atendem a interesses maiores de atuação da empresa como um todo. Veja-se, nenhum supervisor ou gerente de menor escalão da empresa poderia contratar e autorizar pagamentos vultosos sem o conhecimento da diretoria, isso simplesmente porque é incondizente com a realidade de controles que existem em grandes empresas que, por ter estrutura avantajada, detém processos de decisão e controles de modo a minorar as falhas, os desperdícios e evitar danos patrimoniais.

Por isso, querer fazer crer que a diretoria da empresa não tinha nenhum, repito, NENHUM, conhecimento sobre as irregularidades praticadas parece ser um entendimento ingênuo demais para que se possa acreditar".

Concordo com o conselheiro, no que diz respeito à situação de que o excesso de exigências na produção da prova pode levar à sua inviabilidade, contudo, ainda que possa, a depender do contexto fático, ser dispensada a apresentação de atos formais para responsabilizar os administradores da empresa, era no mínimo necessária a descrição na acusação fiscal de quais atos, formais ou não, seriam suficientes a "vincular" a pessoa de Marcelo Odebrecht às ações caracterizadas como excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Ora, o artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de **atos praticados** com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá caso a pessoa que "apresenta" a pessoa jurídica (Pontes de Miranda) **atue** para além de suas atribuições contratuais/estatutárias ou legais. Ou seja, para a configuração de tal responsabilidade, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em

excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente, no que o auto de infração em questão foi falho.

A falha da acusação fiscal resta evidenciada pela própria decisão DRJ, que precisou socorrer-se em demais elementos de prova, documentos que ela classificou como "*depoimentos públicos e de conhecimento de todos*", disponibilizados pelo Ministério Público em canal aberto, através da internet, para sustentar a manutenção do Recorrente como responsável solidário.

Observo que a gravidade dos crimes e do esquema de pagamentos de propinas, cuja forma de operacionalização de tais pagamentos deu origem às autuações objeto de discussão nos presentes autos, escândalo que chocou o país, ainda que amplamente veiculado na mídia, com divulgação de documentos nos mais diversos canais, seja através de sites específicos na internet ou até em TV aberta de mais canais de imprensa, não podem ser interpretados como elementos suficientes a suplantar o requisito formal quanto à precisão que deve revestir a acusação fiscal.

Neste sentido, oriento meu voto para, superar a nulidade e no mérito dar provimento ao recurso voluntário para excluir a responsabilidade tributária do Recorrente.

Em sede de julgamento de embargos, o mesmo Colegiado proferiu o Acórdão nº 1401-004.476 (fls. 3.062/3.066), esclarecendo ainda que:

(...)

A fim de dirimir a alegação de omissão apontada pela Embargante, esclareço que, quanto ao mérito, esta Turma afastou a responsabilidade tributária do Sr. Marcelo Odebrecht, sob o argumento da existência de falha na acusação fiscal, no que diz respeito a descrição dos atos, formais ou não, que ensejariam a "vinculação" dele às ações caracterizadas como excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

(...)

Os elementos apontados pela Embargante como elementos de prova sobre os quais o Acórdão embargado não teria se manifestado, caracterizam-se justamente o que a DRJ denominou "*depoimentos públicos e de conhecimento de todos*", pois extraídos dos Processos Penais nº 5022179-78.2016.404.7000, nº 5036528-23.2015.404.700012, nº 5051379- 67.2015.404.700014, nº 5019727-95.2016.404.700015, mas que apontados como insuficientes à suprir a falha existente na acusação fiscal, até porque faz apenas alegações genéricas, mas não especificam quais seriam os fatos imputados ao responsável que ensejaria a sua responsabilidade, a qual se deu nos seguintes termos:

a) *Marcelo Bahia Odebrecht, CPF nº 487.956.23515, administrador vinculado ao Grupo ODEBRECHT, com endereço à Rua Joaquim Cândido de Azevedo Marques, nº 750, Lote 19 Quadra3, Morumbi, CEP 05688020, São Paulo (SP). (sem grifo no original).*

Assim, foi que pela falta de maiores esclarecimentos fáticos quanto a forma com que esta "vinculação" teria sido caracterizada é que o Recorrente concentrou sua defesa na demonstração da inexistência da dita "vinculação" dele à administração do Grupo ODEBRECHT, especificamente em relação à Construtora Norberto Odebrecht S/A, pois até esse momento não havia na acusação fiscal a "tese" de que o Recorrente seria, "na verdade" o "diretor de fato" ou o "real administrador" da CNO, "tese" esta jamais sustentada pelo i. fiscal autuante, que não só jamais afirmou que responsabilização do Recorrente se justificava por ser ele administrador de fato, como também sequer fez referência ao mencionado Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009.

Destaca-se que a acusação fiscal refere-se a infrações cometidas nos anos de 2011 e 2014, período no qual o Sr. Marcelo não mais integrava o quadro de diretores da CNO, conforme demonstra Ata de Assembléia Geral Extraordinária da CNO realizada em 14.01.2010.

Dessa forma, configura-se como verdadeira tentativa de rediscussão do mérito, o que não se coaduna com a hipótese de cabimento dos embargos de declaração, haja vista que no acórdão há fundamentação suficiente para, defender o posicionamento firmado.

Ante o exposto, voto no sentido de não conhecer dos embargos.

Como se vê, a Turma Julgadora, à unanimidade de votos, afastou a solidariedade por entender existir *vício de motivação* na sujeição passiva em questão, adotando como premissa o fato de a autoridade fiscal responsável não ter motivado a conduta que vincularia o Sr. Marcelo Odebrecht – que não mais participava do quadro de dirigentes da contribuinte (CNO) no período dos fatos geradores contemplados no lançamento – a atos por ele praticados em nome da contribuinte (CNO) com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

A Turma Julgadora, contudo, não analisou o mérito da controvérsia à luz dos requisitos do artigo 135, III, do CTN, afastando a imputação da solidariedade com base em questão antecedente, qual seja, a *falha na acusação fiscal*.

Note-se, ademais, que essa decisão de mérito se deu sob o abrigo do referido §3º do art. 59 do Decreto 70.235/72, ou seja, após o Colegiado *a quo* ter superado a nulidade da decisão de piso que também foi reconhecida no julgado.

E qual teria sido essa nulidade?

A nulidade, conforme atestam tais decisões, restou caracterizada em face da constatação de indevida tentativa de alteração de critério jurídico pela DRJ, que, aos olhos do *decisum*, notoriamente pretendeu inovar o fundamento da solidariedade.

Nas palavras do acórdão dos embargos, repita-se, *até esse momento* [isto é, até a decisão de piso] *não havia na acusação fiscal a “tese” de que o Recorrente seria, “na verdade” o “diretor de fato” ou o “real administrador” da CNO, “tese” esta jamais sustentada pelo i. fiscal autuante, que não só jamais afirmou que responsabilização do Recorrente se justificava por ser ele administrador de fato, como também sequer fez referência ao mencionado Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009.*

Delimitados, então, o contexto e os fundamentos do acórdão recorrido, passaremos a analisar o alegado dissídio a partir dos *paradigmas* trazidos pela Recorrente, quais sejam: **(i)** Acórdão nº **1302-002.549** (fls. 3.083/3.160); e **(ii)** Acórdão nº **3201-005-171** (fls. 3.163/3.210).

Da ementa do *primeiro paradigma* (Acórdão nº 1302-002.549 - fls. 3.083/3.160) extrai-se que “*sendo notória a ascendência do sujeito apontado como o administrador de fato das empresas pertencentes ao seu grupo familiar revela-se indiscutivelmente este que era o responsável de fato pela gestão dos negócios da empresa indicada no polo passivo da autuação*”.

E do relatório e voto condutor desse julgado, reproduzo as seguintes passagens:

(...)

Relatório

(...)

No bojo da operação Lava jato o sujeito passivo, administrado por Augusto Mendonça, seu principal executivo de fato como demonstrado, agindo de forma consciente, deliberada, organizada, meticulosa e reiterada pagou propinas, ou eufemisticamente, “vantagens indevidas”, a agentes públicos para assegurar sua participação em licitações promovidas pela Petrobrás e, desse modo, contribuiu para fraudá-las.

Parte dessas ações fraudulentas e criminosas foi reconhecida por Augusto Mendonça nos Termos de Colaboração Premiada firmados perante o MPF e nos Acordos de Leniência celebrados com o MPF e o CADE, subscritos por Augusto Mendonça, por ex e atuais executivos de algumas das empresas de seu grupo empresarial e pelas próprias empresas.

As denúncias oferecidas pelo MPF à Justiça Federal do Paraná contra Augusto Mendonça e outros, pela prática dos crimes de corrupção, lavagem de capitais e quadrilha, são objeto dos processos penais nº 501233104.2015.4.04.7000 e 501950127.2015.4.04.7000, conforme relatamos no subitem 2.3 deste. As denúncias foram aceitas pelo juízo competente e nas manifestações de defesa apresentadas por Augusto Mendonça em ambos os processos o mesmo confirmou todas as acusações, tornando-se réu confesso dos ilícitos que lhe foram atribuídos, como, aliás, também já apontamos anteriormente neste termo.

(...)

RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA

Nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional CTN, 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, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Desta forma, entendeu a fiscalização que tendo em vista as ações ilícitas praticadas pelo sujeito passivo, foi constituída com base no acima referido dispositivo legal a sujeição passiva solidária contra **AUGUSTO RIBEIRO DE MENDONÇA NETO** relativamente aos fatos geradores apurados nos anos-calendário de 2010 e 2011. A fiscalização entendeu que Augusto Mendonça era de fato o principal executivo da SOG no período em questão e principal responsável pelas condutas ilícitas do sujeito passivo.

(...)

Voto

(...)

A PGFN contesta os argumentos dos recorrentes, indicando trechos do Termo de Verificação Fiscal que destacam a notória participação do Sr. Augusto Ribeiro de Mendonça Neto em todos os atos praticados para implementar as atividades criminosas que culminaram com a redução dolosa dos tributos. Aponta, *verbis*:

*Em breve resumo, a audaciosa atuação do Sr. **AUGUSTO MENDONÇA** compreendeu 4 fases:*

1ª Fase: participação no “Clube” que fraudava as licitações na PETROBRÁS, organizando a forma como os certames seriam executados pelas empreiteiras que participavam do esquema criminoso;

*2ª Fase: gestão, de fato, da Recorrente **SOG** para implementar a participação no “Clube”;*

*3ª Fase: contratação de empresas cujos proprietários ou eram da família do Sr. **AUGUSTO MENDONÇA** ou pertenciam aos outros “Operadores” envolvidos na “Operação Lava Jato” e que delataram o esquema criminoso;*

4ª Fase: dedução dos custos com empresas da família do próprio responsável solidário e com outras empresas titularizadas por “Operadores” que prestaram serviços fictícios maquiados com documentos inidôneos para a Recorrente e que se prestaram a reduzir/suprimir, de forma dolosa e indevida, o lucro (afetando a apuração do IRPJ) e a base de cálculo da CSLL, com vistas também a ocultar ilícitos penais.

[...]

[...] mister demonstrar que o Sr. **AUGUSTO MENDONÇA** era quem, de fato, gerenciava a empresa autuada, o que constitui pressuposto para a sua responsabilização.

A prova cabal de que ele atuava com infração à lei foi demonstrada pela autoridade fiscal através dos documentos oriundos da “Operação Lava Jato” devidamente compartilhados com a Receita Federal do Brasil.

*Não obstante sejam esses documentos suficientes para legitimar a inclusão do Sr. **AUGUSTO MENDONÇA** no polo passivo do presente processo, a autoridade fiscal ainda examinou a documentação apresentada pelas empresas do grupo familiar do referido devedor solidário e concluiu que ele atuava para implementar a dedução em cadeia das despesas fictícias.*

*Em outras palavras, **ele foi artífice intelectual dos documentos que tentaram encobrir a prestação de serviços por outras empresas do grupo familiar, que jamais foram efetivamente prestados, gerando despesas (inedutíveis) que inequivocamente trouxeram prejuízos ao Erário.***

*Tais elementos são provas cabais que demonstram a pró-atividade do Sr. **AUGUSTO MENDONÇA** na gestão dos atos que redundaram nas infrações tributárias em tela, bem como revelam a prática dolosa da Recorrente e das demais empresas do grupo familiar e empresas de outros “Operadores” na confecção reiterada de documentação tendente a maquiagem a prestação de serviços hipotéticos.*

(...)

Examinando os elementos dos autos, penso que é indiscutível a atuação do Sr. Augusto Mendonça como administrador de fato da SOG, tanto no que se refere à sua representação junto aos consórcios formados com outras construtoras, como em sua atuação dentro do "Clube" que articulava a fraude às licitações da Petrobrás, e na viabilização dos desvios de recursos da empresa e/ou dos consórcios, necessários aos pagamentos de vantagens indevidas (propinas) a agentes públicos e privados, por meio da formalização de contratos de prestação de serviços e/ou fornecimentos fictícios à empresas do seu próprio grupo empresarial ou de terceiros. Por óbvio, a utilização desses documentos visavam a um só tempo acobertar o desvio de recursos para fins ilícitos e reduzir indevidamente o resultado tributável da SOG.

O TVF traz os depoimentos do Sr. Augusto Mendonça prestados ao Ministério Público Federal e à Justiça Federal, no âmbito das ações penais e de seu acordo de colaboração premiada, demonstrando claramente que embora não contasse como sócio quotista da SOG e nem figurasse formalmente como seu administrador responsável, era o principal executivo do grupo de empresas controladas pela família Ribeiro de Mendonça e o principal executivo de fato do sujeito passivo.

O TVF transcreve o relato sobre a criação da empresa SOG com nova configuração societária para substituir a empresa do grupo, denominada "Setal Construções", que se encontrava à beira insolvência nos anos de 2004 e 2005, na prestação de serviços à Petrobrás, *verbis*:

(...)

O fato de não constar formalmente do quadro societário da empresa autuada é parte da estratégia de reorganização do grupo empresarial em face da quase insolvência da antiga empresa que atuava junto à Petrobrás (Setal Construções, atualmente denominada Setec Tecnologia), da qual detinha direta ou indiretamente a maior participação, conforme demonstrado Anexo I do TVF (fls. 13700).

(...)

Revela-se notória a ascendência do Sr. Augusto Mendonça como o administrador de fato das empresas pertencentes ao grupo familiar Ribeiro de Mendonça, sendo inescapável a conclusão de que era o responsável de fato pela gestão dos negócios da empresa SOG indicada no polo passivo da autuação.

(...)

Veja-se que no *primeiro paradigma* não houve discussão quanto à mudança de critério jurídico ou inovação de fundamento sobre a responsabilização solidária, tendo em vista

que a própria acusação fiscal já teria fundamento a solidariedade na “tese do administrador de fato”.

A partir da motivação constante do próprio TVF, a Turma Julgadora concordou com o enquadramento do solidário enquanto efetivo administrador da empresa lá autuada e, mais ainda, atestou ser ele o responsável pelos pagamentos de propinas em nome da contribuinte, pagamentos estes inclusive que foram feitos por sua ordem a empresas de seus familiares, circunstâncias estas que foram consideradas suficientes para caracterizar infração à lei e, consequentemente, justificar a responsabilização solidária naquela situação.

Diferentemente desse caso concreto, onde o Colegiado *a quo*, após reconhecer que a tese do “administrador de fato” seria nula por constituir inovação no lançamento pela DRJ, afastou a solidariedade em razão de vício de motivação no termo de sujeição passiva, o julgado ora cotejado reconheceu a solidariedade sob uma premissa oposta, qual seja, a de que o TVF lá analisado bem motivou as razões fáticas e de direito antes de imputar a solidariedade ao *administrador de fato*.

Ao passo, então, que a decisão ora recorrida resolveu a lide por deficiência na motivação dos requisitos da solidariedade prevista no artigo 135 do CTN, sem enfrentar o mérito da tese acerca do “administrador de fato” por entender esta nula de pleno direito, o *primeiro paradigma* não levou em conta nenhum vício de acusação fiscal, acatando a tese “administrador de fato” que já havia sido invocada no próprio TVF com base nos elementos probatórios lá produzidos.

Conforme bem observou o recorrido em suas contrarrazões, a própria 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção – Turma esta que proferiu o v. acórdão recorrido -, um dia antes do julgamento, em decisão relatada pela mesma relatora no Acórdão nº **1401-003.114** (a I. Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin), que envolveu caso também oriundo da Operação Lava Jato, mas cujo solidário indicado foi o Sr. Alberto Youssef, acolheu a tese da responsabilização do *sócio administrador de fato* que já havia sido motivada pela respectiva acusação fiscal, *in verbis*:

"Da responsabilidade de **Alberto Youssef**.

Em seu recurso voluntário, o recorrente aduz a incorreta descrição do evento tributário e ausência de provas concretas de que o recorrente possuía "poder de mando" e assevera que não articulou a formação de uma organização criminosa, não se uniu a Leonardo Meirelles e subordinados para promover evasão de divisas e não conhecia todos os denunciados. Ele não atuou nas operações de câmbio, nem foi o responsável pelo fechamento de tais operações.

(...)

Dados esses argumentos não restaria comprovada a responsabilidade do art. 135, III, do CTN, já que segundo o recorrente, não haveriam elementos probatórios que demonstrem de que modo havia por parte do recorrente uma espécie de controle eeral sobre os fatos. Claramente aquele que não tem poder decisório e controle sobre a atividade exercida pelo contribuinte não pode se tornar responsável tributário (fl. 2.723) e acrescenta, por fim, que nem sequer houve desconsideração da personalidade jurídica da pessoa jurídica Labogen S.A.

Tais argumentos são elididos à exaustão na manifestação da PGFN em sede de contrarrazões e DIANTE DAS PROVAS COLHIDAS PELA FISCALIZAÇÃO, que demonstram claramente que Alberto Youssef figurava como SÓCIO DE FATO da pessoa jurídica Labogen S.A. de maneira suficiente a caracterizar sua responsabilidade do art. 135, III, do CTN, vejamos alguns trechos:

(...)

Assim, diante de tais fatos, não merece reparos a decisão da DRJ ao considerar que a autuada tenha operado como mera interposta pessoa, posto que as remessas ao exterior, de fato, foram efetuadas por Alberto Youssef, incidindo a regra de responsabilização de terceiros, prevista no inciso III, do art. 135, do Código Tributário Nacional.

Concordo, portanto, que esse fato reforça a dessemelhança fático-jurídica das decisões ora cotejadas, tendo sido a causa das soluções diferentes não a interpretação divergente da legislação tributária, mas sim a motivação das acusações.

A ausência de similitude fático-jurídica também se faz presente no *segundo paradigma* (Acórdão nº 3201-005-171 - fls. 3.163/3.210).

Nessa situação, já da ementa percebe-se que a solidariedade foi fundamentada, além do artigo 135, III, também no artigo 124, I. Veja-se:

SOLIDARIEDADE. OPERAÇÕES DE CÂMBIO. FRAUDE. INTERESSE COMUM. FATO GERADOR. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, a contratação de operações de câmbio fraudulentas, objetivando a remessa irregular de recursos ao exterior. Cabível a aplicação dos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

E conforme consta do relatório e voto condutor desse precedente, respectivamente:

Trata-se de crédito tributário de IOF (e de IRRF) constituído em decorrência de operações de câmbio consideradas fraudulentas, (...)

A Autoridade Tributária apresentou no Termo de Verificação Fiscal (TVF) as razões da investigação, da consequente autuação; e da inclusão no pólo passivo da relação obrigacional de outras pessoas físicas e jurídicas na condição de responsáveis (vide fls. 1476 e ss). Na seqüência, serão apresentados, sinteticamente, os principais pontos do longo relatório fiscal (TVF).

1. O presente procedimento fiscal está relacionado com a denominada Operação Lava Jato, e sua execução foi determinada pela Portaria Cofis nº 12, de 13/02/2015, que instituiu a Equipe Especial de Fiscalização (EEF).

2. Esta ação fiscal foi programada a partir da denúncia do Ministério Público Federal Processo Eproc 504955714.2013.404.7000 IPL 1041/2013 SR/DPF/PR, recebida na Demac/SPO.

3. Os denunciados que participaram da organização criminosa, assim denominada pelo Ministério Público Federal e que têm, de acordo com a denúncia, relação direta com os fatos apurados na ação fiscal, ora relatada, são:

(...)

30. De acordo com as denúncias do Ministério Público Federal e os depoimentos apresentados, restou comprovado que a Piroquímica Comercial Ltda. EPP foi utilizada pelos envolvidos: Pedro Argese Júnior, Leonardo Meirelles, Esdra de Arantes Ferreira, Leandro Meirelles e Waldomiro Oliveira, sob o comando de Alberto Youssef – para o envio de remessas irregulares de divisas ao exterior, se valendo de importações fictícias e inexistentes com o intuito de lavagem de dinheiro de terceiros e evasão de divisas.

31. Desqualificando-se as importações, o que de fato ocorreu foram remessas de divisas ao exterior sem o devido recolhimento do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF) e do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

(...)

Voto

(...)

Do recurso voluntário interposto por Alberto Youssef

Com relação aos argumentos de nulidade postos na peça recursal pelo Recorrente razão não lhe assiste.

O Recorrente (responsável tributário) teve conhecimento de todas as condutas atribuídas pela fiscalização que resultariam em infrações a legislação tributária, tendo exercido o seu direito de defesa técnica com a apresentação de Impugnação, não havendo que se falar em ferimento aos princípios do contraditório e ampla defesa, com acesso ao inteiro teor da acusação.

Com acerto pontua a decisão recorrida:

(...)

Há ainda longa descrição de fatos que fundamentaram a atribuição de responsabilidade solidária ao impugnante, sintetizada à fl. 121 do TVF:

1.3 ALBERTO YOUSSEF, CPF 532.050.65972: o líder da organização criminosa. Coordenava as atividades dos outros denunciados e era o responsável por todas as decisões. Era sócio administrador de fato da Piroquímica Comercial Ltda. EPP, CNPJ 00.297.704/000178.

Assim, todo o fundamento último da exação fiscal (legal e factual) encontra-se no anexo TVF, integrante dos AI, do qual a impugnante teve a devida ciência, tanto que a ele se refere e o contesta em sua peça recursal. É necessário distinguir, em passant, duas situações: a primeira é a ausência de motivação; e a segunda é a motivação com a qual não se concorda. No primeiro caso, se confirmada a exigência fiscal imotivada, resultará em nulidade, mas, no segundo, pode levar apenas à reforma da exigência no mérito. Entretanto, o Auto de Infração está motivado."

Novamente prossegue com acerto a decisão recorrida:

"Por outro lado, não se verifica ofensa ao art. 5º, LV, CF/88, pois houve ciência dos autos de infração e oportunidade para o contraditório e a ampla defesa, nem se detecta violação aos art. 3º e 142 do CTN, pois, há indiscutível base legal citada no auto e TVF para o lançamento de ofício e para exigência de multa."

No caso concreto, o Auto de Infração que trata do IOF foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática.

O Auto de Infração contém a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo e aos solidários, indica os dispositivos legais que amparam o lançamento e expõe de os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos que ensejaram a lavratura dos mesmos.

(...)

Conforme consta da decisão recorrida, o Recorrente utilizava as contas da empresa para movimentação dos valores recebidos em operações irregulares de câmbio e evasão de divisas, efetuando pagamento de comissão sobre os valores movimentados aos sócios da empresa.

Da decisão recorrida tem-se:

(...)

Conforme consta do depoimento do Sr. Leonardo Meirelles, Alberto Youssef utilizava as contas da empresa para movimentação dos valores recebidos em operações irregulares de câmbio e evasão de divisas, pagando comissão sobre os valores movimentados.

As operações de câmbio estão comprovadas por meio dos respectivos contratos celebrados com a instituição financeira, não havendo registro das importações mencionadas nos contratos.

Assim, está demonstrada a ocorrência de dolo, fraude e simulação, decorrente da prática dolosa de sonegação, fraude e conluio.

Importante transcrever alguns excertos do depoimento do Sr. Leonardo Meirelles em Juízo na ação penal nº 5026212, conforme a seguir:

(...)

Pelo depoimento em juízo do Sr. Leonardo Meirelles verifica-se a existência de relação íntima com o Recorrente. Depreende-se do depoimento, por exemplo, que o Sr. Leonardo Meirelles e suas empresas funcionavam a serviço do Recorrente, embora não exclusivamente.

A alegação de que a empresa Piroquímica Comercial Ltda está registrada formalmente em nome de Pedro e Eliana, ou que Pedro assinava pela empresa, não elide a participação e até prevalência **de fato** de Youssef nos atos que redundaram em remessas de dinheiro com base em importações fictícias e sem pagamentos dos tributos devidos. Há outros depoimentos (Waldomiro, Leandro, Esdra e Pedro nos autos, v. fls. 402 e ss) corroborando o mesmo entendimento, conforme corretamente apontado pela decisão recorrida.

(...)

A autuação tem como premissa a remessa ao exterior de recursos efetuados pela autuada, lastreados por contrato de câmbio para pagamento de mercadorias supostamente importadas, com isenção de IOF, cujas importação jamais se efetivou, mediante a apresentação de fatura comercial fraudulenta.

Tal fato, conforme se registrou na decisão recorrida, não foi em momento algum negado pelo impugnante, limitando-se o Recorrente a questionar a sua responsabilidade pelas operações financeiras efetuadas.

Com relação a aplicação da multa qualificada, esta deve ser mantida, pelo fato de o Recorrente ter participação direta nas ilicitudes apontadas, tinha pleno conhecimento de tais e ainda, da fraude praticada, o que caracteriza o dolo, a sonegação, a fraude e o conluio.

Neste sentido, aplica-se a regra da responsabilidade solidária prevista no art. 135, inc. III do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

(...)

Não logrou êxito o Recorrente em derruir os argumentos encartados no processo tanto da Fiscalização quanto os produzidos em sede de decisão de 1ª instância.

(...)

Da apreciação dos indícios apontados com os elementos de prova produzidos pela fiscalização é possível concluir que o Recorrente teve interesse comum na situação fática que constituiu o crédito tributário, tanto por possuir interesse econômico e aproveitar-se de benefícios financeiros, mas também por possuir estreita relação de gestão da empresa Piroquímica.

(...)

Percebe-se que, também nesse caso, e diferentemente do acórdão ora recorrido, a discussão sobre a nulidade de invocação da tese do “administrador de fato” passou a largo pela Turma Julgadora, afinal esta em nenhum momento questionou a ausência de motivação na imputação da responsabilização solidária.

Partindo, assim, de um cenário de inexistência de falhas na acusação fiscal, os Julgadores acataram as considerações e provas invocadas desde a autuação e, com base no artigo 135, III e 124, I, ambos do CTN, mantiveram a solidariedade.

Também em face desse julgado, portanto, constata-se que as soluções jurídicas dadas pelos julgados em questão são conflitantes não em razão de uma interpretação divergente em sentido técnico, mas sim em função das dessemelhanças fáticas na motivação da sujeição passiva solidária.

Nesse contexto, cai como uma luva o racional empregado no seguinte precedente desta C. 1ª Turma (**Acórdão nº 9101-002.185**), ao não conhecer do recurso especial, ainda em que situação que envolve distinta matéria:

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA NÃO CONFIGURADA. CONHECIMENTO.

O paradigma entendeu que deve ser mantida a glosa da amortização do ágio relativo à terceira sociedade, por não haver enquadramento aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, enquanto o recorrido adotou critérios antijurídicos para o cancelamento da glosa da amortização do ágio. Tendo em vista que não se estabeleceu contraditório quanto ao ágio ser relativo à terceira sociedade, já que isso esteve ausente na acusação fiscal, ficou impossibilitada a configuração da divergência e, conseqüentemente, o recurso não foi conhecido.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. GLOSA. CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE INOVAÇÃO.

Estando a acusação fiscal da glosa da amortização de ágio baseada no desconhecimento dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, em juízos de valor e em digressões, impõe-se o cancelamento do lançamento. O art. 146 do CTN impede a inovação do lançamento da glosa do ágio por ser relativo à terceira sociedade e por ser ágio de quotas de sociedade limitada.

(...)

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Relator

(...)

Assim, a dificuldade de enxergar aqui a ausência de divergência a ser pacificada por esta CSRF é porque tanto há similitude fática entre as operações perpetradas pelas duas autuadas como em ambos os processos os resultados dos julgamentos foram opostos (divergência entre processos), mas enquanto a autoridade fiscal do paradigma foi primorosa e acertou na acusação, a do recorrido não foi capaz de compreender a norma e, conseqüentemente, afastar a subsunção desta aos fatos e acabou por fazer uma acusação deficitária. Isso impactou no que foi objeto das decisões administrativas, cada uma seguindo um caminho diferente em razão das acusações totalmente díspares, gerando acórdãos que não guardam pontos de contato.

Somente inovando o critério jurídico do lançamento (entendendo que a glosa é devida em virtude do ágio estar relacionado à terceira sociedade) é que poderei entender que o silêncio do acórdão recorrido sobre a questão importa em não atribuir relevância a esse desqualificador e contrapor os dois acórdãos: o paradigma e o recorrido.

Assim, em obediência ao art. 146 do Código Tributário Nacional, que não permite a inovação do lançamento, não me resta alternativa a não ser não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional, por ausência de divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma.
(...) grifei.

Nesse sentido, entendo que a divergência jurisprudencial não restou demonstrada.

Mas, não é só.

Outro fato que chama atenção é o de que, ao tratar do mérito, o recurso especial simplesmente não teceu nenhuma consideração, ou melhor, não atacou os fundamentos jurídicos do acórdão recorrido, quais sejam, a *nulidade da decisão de piso* (preliminar) e o *vício de motivação na sujeição passiva* (mérito).

O Apelo, na verdade, limitou-se a transcrever trechos da decisão da DRJ, mesmo tendo sido esta considerada nula de pleno direito, e nada mais!

Nesse ponto, sustenta o interessado em suas contrarrazões que:

Inicialmente, cabe salientar que **os fundamentos do v. acórdão recorrido “data maxima venia” não foram enfrentados pela Fazenda Nacional em seu recurso especial**, seja quanto ao acolhimento da **preliminar de nulidade da decisão da DRJ** em razão da indevida introdução de fundamento novo não invocado no lançamento, questão que não foi de forma alguma enfrentada pela Recorrente, seja quanto ao **mérito da atribuição de responsabilidade tributária ao Recorrido**, já que a Fazenda limitou-se meramente a copiar “ipsis literis” a decisão da DRJ.

Com efeito, como já mencionado **o v. acórdão recorrido expressamente reconheceu a “NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA, por alteração de critério jurídico da respectiva decisão”**, por ter concluído que **“o i. Relator da r. decisão recorrida introduziu pela primeira vez a “tese” de que o Recorrente seria, “na verdade” o “diretor de fato” ou o “real administrador” da CNO, “tese” esta jamais sustentada pelo i. fiscal autuante, que não só jamais afirmou que responsabilização do Recorrente se justificava por ser ele administrador de fato, como também sequer fez referência ao mencionado Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009”**.

Não obstante, **a extensa parte inicial do voto da I. Relatora do v. acórdão recorrido em que conclui ser nula a r. decisão da DRJ (fls. 3045/3048) foi simplesmente ignorada pela Fazenda Nacional**, que não atacou o fundamento do v. acórdão recorrido quanto a tal questão, qual seja, a ilegítima introdução pela DRJ da alegação (que não constava do lançamento) de que o Recorrido seria o **“diretor de fato”** ou o **“real administrador”** da CNO, em violação ao artigo 146 do CTN.

Além disso, cumpre observar que **os fundamentos do v. acórdão recorridos expostos no tópico relativo ao “Mérito” (fls. 3048/3049) do lançamento quanto à atribuição de responsabilidade tributária ao Recorrido também não foram enfrentados pela Fazenda Nacional**, que se limitou, quando pretendeu tratar dessa questão no recurso especial, a **REPRODUZIR “IPSIS LITERIS” A DECISÃO PROFERIDA PELA DRJ, INCLUSIVE E PRINCIPALMENTE JUSTAMENTE NA PARTE QUE O V. ACÓRDAO RECORRIDO ENTENDEU INOVAR A DRJ EM RELAÇÃO AO LANÇAMENTO:**

(...)

Como se vê, exceto por ter incluído numeração nos parágrafos e por ter iniciado o trecho transcrito por **“contribuinte”** e não **“impugnante”**, **a Fazenda Nacional simplesmente copiou “ipsis literis” no recurso especial o item II.2 da decisão da DRJ intitulado “Da inaplicabilidade do art. 135 do CTN ao caso concreto”**, não tendo em nenhum momento atacado os fundamentos do v. acórdão recorrido, ou seja, as razões que o levaram a reformar a decisão proferida pela DRJ para prover o recurso voluntário a fim de que fosse **“restaurada a r. decisão de 1ª instância” (fl. 3082)**.

Ora, considerando-se que **o v. acórdão recorrido reformou fundamentadamente a decisão da DRJ que manteve a responsabilidade tributária atribuída ao Recorrido**, caberia à Fazenda Nacional, ao pleitear no recurso especial a reforma do v. acórdão recorrido, ter atacado os fundamentos do v. acórdão recorrido, e não, simplesmente, transcrito **“ipsis literis” a decisão da DRJ que foi afastada pelo v. acórdão recorrido**.

Dessa forma, **os fundamentos do v. acórdão recorrido** tanto em relação à preliminar de nulidade da decisão da DRJ quanto em relação à improcedência dessa decisão **“data maxima venia” não foram enfrentados pela Fazenda Nacional**, seja por ter silenciado totalmente quanto ao acolhimento da preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, seja por ter, quanto ao mérito, simplesmente reproduzido a decisão da DRJ que foi reformada pelo v. acórdão recorrido sem atacar especificamente seus fundamentos.

Nesse ponto, cumpre observar que de acordo com o ordenamento processual **não é passível de conhecimento o recurso “que não tenha impugnado especificamente os**

fundamentos da decisão recorrida” (artigo 932, III, do CPC), sendo pacífica nesse sentido a jurisprudência do E. STF, citando-se a título exemplificativo decisões do Plenário e de suas duas Turmas, “verbis”: (...)

Dessa forma, para que se desincumba a contento do ônus processual pertinente a qualquer recurso **não basta ao recorrente impugnar genericamente os fundamentos da decisão recorrida, ou meramente exprimir sua vontade de afastar a decisão contra a qual se insurge**, mesmo que acompanhada pela reprodução “ipsis literis” da decisão que o recorrente pretende restabelecer.

(...)

Com efeito, ainda que as partes possam se valer dos mesmos argumentos invocados por uma decisão de primeiro grau como estratégia processual de defesa de seus interesses, concordo que, nesse caso particular, tal expediente se mostrou equivocado, afinal os argumentos transcritos da DRJ, e utilizado como únicas razões recursais, foram considerados nulos por implicar inovação no lançamento, nulidade esta que deixou de ser combatida.

A Recorrente, ademais, parece também não ter se atentado ao principal fundamento jurídico da decisão recorrida, que foi a deficiência na descrição da conduta que vincularia o solidário à figura de administrador.

Considerando, então, que os efetivos fundamentos do acórdão recorrido não foram atacados, o seguimento do apelo resta prejudicado também por *insuficiência recursal*.

Conclusão

Pelo exposto, não conheço do Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli