



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720309/2014-51
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.620 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 13 de junho de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNA BASSIT AGENTE AUTONOMO DE INVESTIMENTOS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de situações distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados.

RECURSO ESPECIAL. DEPENDÊNCIA DE FUNDAMENTO EM MATÉRIA NÃO CONHECIDA. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO.

Não conhecida a matéria relativa à qualificação da multa que daria suporte à caracterização da divergência quanto à imputação de responsabilidade tributária, resta prejudicado o conhecimento da matéria por ausência no recorrido do mesmo pressuposto fático apontado nos paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do Acórdão nº 1302-001.952, proferido pela Segunda Turma Ordinária desta Câmara, na sessão de julgamento de 10 de agosto de 2016, que acordou, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário para: 1 - manter o arbitramento do lucros com relação ao ano de 2009 e lançamentos reflexos de CSLL, PIS e COFINS; 2 - manter a exigência de PIS e COFINS pelo regime cumulativo de 2010; 3 – manter a exigência de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados; e 4 – manter a incidência de juros sobre a multa de ofício; e, por maioria de votos: **5 – afastar a qualificação da multa de ofício sobre a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;** e **6 - afastar a responsabilidade solidária de Marcos Bassit** e, ainda, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício: 1 – com relação exclusão da responsabilidade solidária de Muna Bassit; 2 - quanto o afastamento da multa agravada; e 3 - quanto a qualificação da multa de ofício.

O acórdão proferido restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

Ementa:

ARBITRAMENTO DOS LUCROS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. 2009

É cabível o arbitramento do lucro, se a pessoa jurídica, durante a ação fiscal, deixar de exibir sua escrituração contábil/fiscal, após intimação regular.

OMISSÃO DE RECEITA DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A Lei 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de receita com base nos valores depositados em conta bancária para os quais a contribuinte titular, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. INDEVIDA.

A falta de entrega de declarações obrigatórias não são fundamento para a qualificação da multa, pois trata-se de uma conduta que, ao invés de dissimular ou esconder do Fisco bases tributáveis, expõe uma situação de irregularidade do contribuinte, ao contrário de situações em que o contribuinte dissimula suas bases tributáveis com a entrega de declarações “zeradas”.

MULTA DE OFÍCIO DE 75% SOBRE O PRINCIPAL. IRRF. FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS

Nos termos do inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, apurada falta de recolhimento ou mesmo a sua insuficiência, aplicável é a multa de 75% sobre o imposto apurado, a ser exigido de ofício.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE. EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL (IRPJ).

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e o que lhe é decorrente, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação deste, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

PAGAMENTOS SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO/CAUSA. TRIBUTAÇÃO NA FONTE.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

OMISSÃO DE RECEITAS. PIS e COFINS

Uma vez confirmada a omissão de receitas, a ausência de fundamentação para o arbitramento do lucro (vício que fulminou o lançamento principal) não repercute sobre o lançamento da Cofins no caso em que, independentemente do regime de tributação aplicável ao IRPJ, a Contribuinte deve submeter suas receitas ao regime cumulativo da referida contribuição, exatamente como adotado no auto de infração.

A autuação relativa ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins que não teriam sido recolhidos, em virtude de omissão de receitas, nos anos-calendário 2009 e 2010 e em face da não apresentação de documentos contábeis e falta de informações e esclarecimentos o lançamento foi realizado com base no arbitramento do lucro. O auto de infração para a exigência do IRRF foi motivado por supostos pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados.

Em ambos os casos, as multas de ofício foram qualificadas, sob o argumento de prática dolosa de sonegação e agravadas por embaraço à fiscalização, assim considerados os pedidos de dilação de prazo pela recorrente para atendimento às reintimações, sem que tenham sido apresentados os documentos e informações a que se comprometeu. Foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária formalizado contra Muna Bassit e Marcos Bassit, com base nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

Cientificada do acórdão, a Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN opôs embargos de declaração que não foram admitidos pelo presidente do colegiado.

O colegiado *a quo* deu provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício sobre a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e a responsabilidade solidária de Marcos Bassit, o que ensejou a apresentação do recurso especial, que foi admitido pelo despacho da presidente da 3ª Câmara, nestes termos:

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, por matéria recorrida (destaques do original transcrito):

(1) “solidariedade passiva para fins de responsabilização tributária”**Decisão recorrida:**

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Por sua vez, no que tange à responsabilidade solidária de Marcos Bassit, os autuantes constataram que o Sr. Marcos Bassit atuava como procurador da recorrente, fazendo pagamentos e movimentando a conta bancária da recorrente. Isso, por si só, não demonstra que tivesse interesse comum nas operações que deram origem aos fatos geradores ora tributados, mormente, quando se verifica que o sócio da recorrente, Sr. Muna Bassit, era seu pai e encontrava-se doente, como apontado pela DRJ a fls. 2037. Ora, para configurar que o Sr. Marcos Bassit tinha interesse comum, deveria a Fiscalização provar que ele era também beneficiário das operações, porém a Fiscalização apenas demonstrou que ele atuou como administrador de fato da recorrente.

Por sua vez, a decisão recorrida justifica a responsabilização de Marcos Bassit com base nos mesmo fatos que os autuantes justificaram a qualificação da multa, os quais conforme já enfrentados não poderiam justificar nem a qualificação da multa nem a responsabilização pelo art. 135.

Alerto também que o fato de a recorrente atuar sem autorização da CVM, o que se enquadra como crime contra o mercado de capital, não me parece que tenha qualquer relação com as infrações tributárias apuradas, ou seja, não serviu ele para sonegar ou fraudar o Fisco. Ademais, estamos falando de uma autuação que consiste em arbitramento do lucro.

[...].

Por essas razões, voto por afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo o seu percentual para 75%, como, também, por afastar a responsabilidade tributária de Marcos Bassit.

Acórdão paradigma nº 1202-001.033, de 2013:

RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. INFRAÇÃO À LEI.

São solidariamente obrigados os sócios com poderes de gestão que tenham agido com infração a lei.

[...].

A ora Recorrente discorda da responsabilidade solidária imputada ao sócio administrador, Sr. Laurentino Whermeister, por entender que não houve, por parte do Auditor-Fiscal, prova de que o mesmo teria agido em desacordo com a lei, nos moldes do que determina o artigo 135, III do CTN e, tampouco, poderia ser a solidariedade passiva fundamentada no artigo 124 do mesmo diploma legal.

Contudo, conforme restou demonstrado nos autos, e em especial no Termo de Verificação Fiscal, houve sonegação por parte do contribuinte, eis que omitiu receitas que somam aproximadamente 6 milhões de reais. Ademais, destaca-se que, à época da ocorrência dos fatos geradores, o responsável solidário era o único sócio responsável pela administração da sociedade.

Desse modo, evidente que houve, por parte do representante legal, infração à Lei, em especial à Lei 4.502/64.

Acórdão paradigma nº 1102-001.178, de 2014:

RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR. ART. 135, INCISO III, DO CTN. ALCANCE.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado 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 (art. 135, inciso III, do CTN).

Essa responsabilidade é solidária com o contribuinte da obrigação tributária, consistindo em garantia adicional ao crédito tributário.

A responsabilidade do administrador é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito, que deve ser provado pelo Fisco.

No caso, a acusação fiscal comprovou de forma suficiente a ação dolosa do sócio no sentido de suprimir tributos.

[...].

A Fiscalização também atribuiu a responsabilidade ao Sr. Wilton Rodrigues do Carmo, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, por ser ele o sócio de fato da empresa, sendo que as infrações à lei e ao contrato social decorreram da utilização de pessoas interpostas no quadro societário do contribuinte e de sonegação de tributos.

Quanto aos fatos, novamente não há contestação do impugnante, sendo que, por tudo já narrado na seção anterior, entendendo comprovado que o Sr. Wilton era o verdadeiro proprietário da pessoa jurídica fiscalizada, que era formalmente gerida por interpostas pessoas.

A defesa alega que não é possível responsabilizar, como diretor, gerente ou representante legal, pessoa que não conste do contrato ou estatuto sociais.

O argumento não merece guarida.

Transcrevo o dispositivo em discussão:

[...].

Nos termos do Parecer/PGFN/CRJ/CAT/nº 55, de 14 de janeiro de 2009, trata-se de responsabilidade solidária dos sócios e da empresa.

É evidente que o dispositivo permite a responsabilização de administradores ocultos da sociedade, pois senão bastaria gerenciar a empresa por interpostas pessoas e, assim, não restar responsabilizado pelos atos praticados com excesso de poder ou infração à lei.

De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, a responsabilidade do “sócio-gerente” decorre de sua condição de “gerente”, e não de “sócio”.

Assim, não basta ser sócio para que responda solidariamente pelo crédito tributário. A responsabilidade do administrador é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito, que deve ser provada pelo Fisco.

Contudo, no caso, restou demonstrada a intenção dolosa de supressão de tributos pela gestão da empresa por interpostas pessoas, bem como pela constatação de elevada omissão de receitas nos anos de 2008 e 2009, como se verá na próxima seção.

Nesse sentido, mantenho a responsabilidade solidária de todos os coobrigados.

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

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu não ser possível a responsabilização solidária apenas com base na atuação como administrador de fato da recorrente, **o segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1102-001.178, de 2014) decidiu, **de modo diametralmente oposto, ser possível** a responsabilização de administradores ocultos da sociedade [sócios de fato].

(2) “multa de ofício qualificada”

Decisão recorrida:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. INDEVIDA.

A falta de entrega de declarações obrigatórias não são fundamento para a qualificação da multa, pois trata-se de uma conduta que, ao invés de dissimular ou esconder do Fisco bases tributáveis, expõe uma situação de irregularidade do contribuinte, ao contrário de situações em que o contribuinte dissimula suas bases tributáveis com a entrega de declarações “zeradas”.

[...].

Os autuantes fundamentam, no TVF (a fls. 1264), a qualificação da multa nos seguintes termos:

[...].

Ora, o fato de não escriturar livros contábeis tem como consequência legal o arbitramento do lucro. Por sua vez, venho sustentando que a falta de entrega de declarações obrigatórias não são fundamento para a qualificação da multa, pois trata-se de uma conduta que, ao invés de dissimular ou esconder do Fisco bases tributáveis, expõe uma situação de irregularidade do contribuinte, ao contrário de situações em que o contribuinte dissimula suas bases tributáveis com a entrega de declarações “zeradas”.

Assim, entendo que não houve fundamento para a qualificação da multa.

Acórdão paradigma nº 1102-001.178, de 2014:

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

Caracteriza-se sonegação, nos termos do art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, a prática reiterada de omitir informações referentes à receita bruta e de não declarar rendimentos da empresa fiscalizada, não obstante a alta movimentação financeira, o que enseja a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150%.

[...].

O recorrente alega que não é possível a qualificação da multa, porque não criou qualquer obstáculo ao trabalho fiscal, mas apenas necessitava de prazo para

apresentar os seus livros que estavam em fase de regularização, e não teve tempo adequado para apresentar à Fiscalização.

Contudo, tal alegação carece de sentido, pois a empresa não foi localizada pela Fiscalização, com todas as intimações e o auto de infração sido cientificados por edital.

De qualquer modo, a multa foi qualificada por ter sido constatada a prática de sonegação, caracterizada pela prática reiterada de omitir informações referentes à receita bruta e de não declarar rendimentos da empresa fiscalizada, não obstante a alta movimentação financeira, assim descrita pelo Termo de Verificação Fiscal (fl. 569):

[...].

Nesse sentido, ficou demonstrada a ocorrência de omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que é considerado como prática de sonegação nos termos do art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e justifica a duplicação da penalidade, de acordo com o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu **não ser cabível** a multa qualificada diante de omissões de informações referentes à receita bruta e aos rendimentos auferidos [falta de entrega de declarações obrigatórias e o fato de não escriturar livros contábeis], **o acórdão paradigma** apontado (Acórdão nº 1102-001.178, de 2014) decidiu, **de modo diametralmente oposto, ser cabível** a multa qualificada, por ter sido constatada a prática de sonegação, caracterizada pela prática reiterada de omitir informações referentes à receita bruta e de não declarar rendimentos da empresa fiscalizada.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização das divergências de interpretação suscitadas**.

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

[...]

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, ADMITO o Recurso Especial interposto.

[...]

No mérito, a PFN, ora recorrente, alega:

1. Quanto à imputação da responsabilidade solidária de Marcos Bassit:

[...] não se trata de presunção de solidariedade. Isso porque estamos diante de hipótese de uma imputação de responsabilidade solidária *ex lege*. Os sócios administradores, face sua obrigação contratual pela gerência da empresa, concorrem diretamente para a prática de infrações à legislação tributária, razão pela qual não é possível deixar de lhes imputar tal responsabilidade por força dos dispositivos legais que fundamentaram o auto de infração (...).

[...]

O administrador de fato Marcos Bassit, enquanto procurador com plenos poderes, agiu com excesso de poder, em afronta à legislação, devendo ser responsabilizado, com base no art. 135, III, segundo também já decidiu este Conselho:

[...]

Diante dessas evidências, não se está tratando aqui, por óbvio, de "mero inadimplemento". Ora, o crédito lançado pela fiscalização em auto de infração não é um crédito de "mero inadimplemento", visto que, se houve autuação é porque, segundo a administração fazendária federal, houve infração à lei, havendo, portanto, um ato ilícito do ponto de vista tributário e por esta razão, autorizada está a imputação de responsabilidade tributária do administrador da pessoa jurídica.

Destaque-se que a solidariedade decorrente do art. 135, III do CTN é inquestionável.
[...]

Patente, pois, que PELA EXISTÊNCIA DE INDÍCIOS DA PRÁTICA DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, fato suficiente à enquadrar-se no "conceito de ilícito" previsto no artigo 135, III, CTN, há elementos suficientes a embasar a responsabilização do administrador MARCOS BASSIT, COMO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. ALIÁS, TAL FATO RESTOU FARTAMENTE DEMONSTRADO (TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL) E FUNDAMENTADO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA FISCAL, inclusive pela DRJ, ao consignar que *"ambos (Interessada e seu Administrador, de fato) praticaram atos com infração da lei, de forma dolosa. A conduta deliberada para fins exclusivos de supressão de tributos o arrasta, inexoravelmente, para condição de responsável tributário"*.

Sim, de fato, dispõe o artigo 135, III, do CTN:

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

Impõe-se reconhecer, por óbvio, que a responsabilidade da agravante decorre não só do quanto disposto no artigo 135, III do Código Tributário Nacional, que prevê espécie de subsidiariedade. Efetivamente, a legislação tributária prevê hipóteses, como a verificada no autos, em que a responsabilidade pelo pagamento de determinados tributos (em regra em razão da destinação – social ou do regime jurídico – creditamento da operação anterior e retenção) é solidária entre empresa e sócios-gerentes, diretores, e administradores em geral.

Não bastasse a existência dos dispositivos legais citados, temos o artigo 135, III, do CTN a ensejar a responsabilização (solidária in casu) de Marcos Bassit, administrador.

De fato, em se tratando de IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE E NÃO REPASSADO AO FISCO, CONFIGURAM, EM TESE, não só ilícito civil ou administrativo, mas CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

Trata-se de vinculação legal, que nas palavras de HUGO DE BRITO MACHADO, traduz-se na responsabilidade como sujeição passiva à obrigação, conforme segue:

[...]

Destarte, demonstrado que o próprio recorrido Marcos Bassit se apresentava como sócio responsável tributário da empresa (tendo ele próprio afirmado à autoridade fiscal que era responsável pela "parte operacional" da empresa), e assim confessara em suas

razões, bem assim tendo ele exercido cargo de gerência, administração ou direção da sociedade, conforme também confessado em sua manifestação, constatada a prática de conduta ilícita, não há como se acolher a alegação de ilegitimidade passiva ad causam, devendo contra ele prosseguir o feito.

Conclui-se, portanto, que não fosse a solidariedade ex vi legis, no caso em concreto HÁ INDÍCIOS BASTANTE NÃO SÓ DA PRÁTICA DE MERO ILÍCITO, MAS DE CONDUTA ERIGIDA, EM TESE, À CONDIÇÃO DE TIPO PENAL, RAZÃO PELA QUAL, IGUALMENTE POR FORÇA DO DISPOSTO NO ARTIGO 135, III, CTN, IMPOR-SE-IA A MANUTENÇÃO DO SR. MARCOS BASSIT NO PÓLO PASSIVO DO RESPECTIVO AUTO DE INFRAÇÃO.

Nesse sentido, destaque-se a r. decisão de primeira instância:

[...]

Logo, comprovada a prática de ato ilícito, devem eles ser considerados responsáveis solidários pelo crédito tributário lançado em face da pessoa jurídica que gerenciavam, conforme o posicionamento reiterado deste Conselho:

[...]

Desta feita, mostra-se que o lançamento em tela configurou de forma correta e suficiente a responsabilidade tributária solidária de Marcos Bassit, administrador de fato da empresa autuada.

2. Quanto à aplicação da multa qualificada

É preciso mencionar, inicialmente, que a legislação põe à disposição da Fiscalização uma série de instrumentos para que se possa chegar à verdade dos fatos e, conseqüentemente, aferir o valor tributável.

Assim, em casos como os dos autos, de omissão de rendimentos, a fiscalização possui diversas alternativas para descobrir os montantes tidos por sonegados. Com efeito, pode, por exemplo, emitir intimações para que o contribuinte apresente extratos bancários, como pode buscar tais informações diretamente junto às instituições financeiras.

Caso a fiscalização, por conta das circunstâncias do caso concreto, opte por buscá-las diretamente com o contribuinte e, para tanto, expede as intimações pertinentes, não pode o contribuinte furta-se em cumpri-las, sob pena de sanção legal.

No caso em tela, a sanção está expressamente prevista no § 2º do Art. 44 da Lei nº 9.430/96, senão vejamos:

[...]

Neste sentido, não podemos concordar com o entendimento do ilustre Relator que admite o descumprimento de intimações fiscais, sem agravamento de multa, sempre que houver possibilidade de o fisco buscar os esclarecimentos pretendidos de outra forma.

Como se observa, a prosperar tal entendimento, isso aniquilaria todo o trabalho da fiscalização tributária, uma vez que as intimações passariam a ser meras solicitações, de cumprimento facultativo pelos contribuintes.

Assim, infere-se da leitura dos dispositivos transcritos e da análise da finalidade das normas neles contidas que, ocorrida a situação prevista em lei para a aplicação da penalidade ora discutida, a manutenção da majoração da multa é imperiosa.

O sujeito passivo e o responsáveis solidários foram devidamente cientificados do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e não apresentaram contrarrazões.

Na sequência, os autos foram distribuídos por sorteio à minha relatoria.

Ocorre que, ao exame do despacho de admissibilidade verifiquei que, embora a PGFN tenha claramente apontado no seu recurso a divergência jurisprudencial em face dos Acórdãos nº 1202-001.033 e 1102-001.178 (e-fls. 2442/2468), o exame, segundo a orientação da época, analisou apenas o segundo paradigma, concluindo que ele seria suficiente para caracterização do dissídio (e-fls. 2472/2477). 539/2541

Assim, por meio do despacho de fls. 2537, a presidente desta turma determinou o retorno dos autos à 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento para complementação do exame de admissibilidade em relação ao acórdão paradigma nº 1202-001.033.

Em 16/08/2021, o presidente da 3ª Câmara proferiu despacho de admissibilidade complementar (fls. 2539/2541), admitindo o referido paradigma, *verbis*:

Aludido Recurso Especial já foi parcialmente analisado pelo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, de e-fls. 2.472, ficando, porém, pendente de apreciação a divergência relativa ao [primeiro] acórdão paradigma nº 1202-001.033, de 2013, na matéria “solidariedade passiva para fins de responsabilização tributária”, conforme Despacho de Saneamento, de e-fls. 2.537.

(1) “solidariedade passiva para fins de responsabilização tributária”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Por sua vez, no que tange à responsabilidade solidária de Marcos Bassit, os autuantes constataram que o Sr. Marcos Bassit atuava como procurador da recorrente, fazendo pagamentos e movimentando a conta bancária da recorrente. Isso, por si só, não demonstra que tivesse interesse comum nas operações que deram origem aos fatos geradores ora tributados, mormente, quando se verifica que o sócio da recorrente, Sr. Muna Bassit, era seu pai e encontrava-se doente, como apontado pela DRJ a fls. 2.037. Ora, para configurar que o Sr. Marcos Bassit tinha interesse comum, deveria a Fiscalização provar que ele era também beneficiário das operações, porém a Fiscalização apenas demonstrou que ele atuou como administrador de fato da recorrente.

Por sua vez, a decisão recorrida justifica a responsabilização de Marcos Bassit com base nos mesmos fatos que os autuantes justificaram a qualificação da multa, os quais, conforme já enfrentados, não poderiam justificar nem a qualificação da multa nem a responsabilização pelo art. 135.

Alerto também que o fato de a recorrente atuar sem autorização da CVM, o que se enquadra como crime contra o mercado de capital, não me parece que tenha qualquer relação com as infrações tributárias apuradas, ou seja, não serviu ele para sonegar ou fraudar o Fisco. Ademais, estamos falando de uma autuação que consiste em arbitramento do lucro.

[...].

Por essas razões, voto por afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo o seu percentual para 75%, como, também, por afastar a responsabilidade tributária de Marcos Bassit.

Acórdão paradigma nº 1202-001.033, de 2013:

RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. INFRAÇÃO À LEI.

São solidariamente obrigados os sócios com poderes de gestão que tenham agido com infração à lei.

[...].

A ora Recorrente discorda da responsabilidade solidária imputada ao sócio administrador, Sr. Laurentino Whermeister, por entender que não houve, por parte do Auditor-Fiscal, prova de que o mesmo teria agido em desacordo com a lei, nos moldes do que determina o artigo 135, III do CTN e, tampouco, poderia ser a solidariedade passiva fundamentada no artigo 124 do mesmo diploma legal.

Contudo, conforme restou demonstrado nos autos, e em especial no Termo de Verificação Fiscal, houve sonegação por parte do contribuinte, eis que omitiu receitas que somam aproximadamente 6 milhões de reais. Ademais, destaca-se que, à época da ocorrência dos fatos geradores, o responsável solidário era o único sócio responsável pela administração da sociedade.

Desse modo, evidente que houve, por parte do representante legal, infração à Lei, em especial à Lei 4.502/64.

3. Com relação a esse [primeiro] acórdão paradigma, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

4. Enquanto a decisão recorrida entendeu que, para configurar que o Sr. Marcos Bassit [administrador de fato da recorrente, esclareço] tinha interesse comum, deveria a Fiscalização provar que ele era também beneficiário das operações, o [primeiro] acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1202-001.033, de 2013) decidiu, de modo diametralmente oposto, que houve sonegação por parte do contribuinte, eis que omitiu receitas que somam aproximadamente 6 milhões de reais. Ademais, destaca-se que, à época da ocorrência dos fatos geradores, o responsável solidário era o único sócio responsável pela administração da sociedade. Desse modo, evidente que houve, por parte do representante legal, infração à Lei, em especial à Lei 4.502/64.

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

6. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja ADMITIDO o Recurso Especial interposto, também no que se refere ao acórdão paradigma nº 1202-001.033, de 2013, na matéria “solidariedade passiva para fins de responsabilização tributária”.

[...]

7. Com fundamento nas razões acima expendidas, e nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, ADMITO o Recurso Especial interposto, também no que se refere ao acórdão paradigma nº 1202-001.033, de 2013, na matéria “solidariedade passiva para fins de responsabilização tributária”.

Encaminhados os autos à unidade de origem para ciência dos interessados, estes devidamente cientificados não apresentaram contrarrazões.

Em seguida os autos retornaram para prosseguimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso foi interposto tempestivamente, nos termos regimentais.

Não obstante os recorridos não tenham apresentado contrarrazões, julgo necessário examinar o preenchimento dos requisitos para o conhecimento do recurso.

1. Do conhecimento

Em que pese a ordem das matérias divergentes tenham sido apresentadas de forma diversa pela recorrente, tendo em vista às implicações da aplicação da multa qualificada, afastada pelo recorrido, como elemento necessário à manutenção da responsabilidade solidária, início a análise pela caracterização da divergência por aquela matéria, uma vez que se esta não for passível de conhecimento subsistiria fundamento autônomo para o afastamento da responsabilidade.

1.1 Quanto à aplicação da multa qualificada

A recorrente indica o acórdão paradigma nº 1102-001.178 para demonstrar a divergência quanto à aplicação da multa qualificada nos casos comparados.

O referido acórdão, também indicado como um dos paradigmas para a caracterização da divergência quanto à responsabilidade solidária do administrador, traz a seguinte análise dos fatos discutidos naquele caso, *verbis*:

6 – MULTA QUALIFICADA

O recorrente alega que não é possível a qualificação da multa, porque não criou qualquer obstáculo ao trabalho fiscal, mas apenas necessitava de prazo para apresentar os seus livros que estavam em fase de regularização e não teve tempo adequado para apresentar à Fiscalização.

Contudo, tal alegação carece de sentido, pois a empresa não foi localizada pela Fiscalização, com todas as intimações e o auto de infração sido cientificados por edital.

De qualquer modo, **a multa foi qualificada por ter sido constatada a prática de sonegação, caracterizada pela prática reiterada de omitir informações referentes à receita bruta e de não declarar rendimentos da empresa fiscalizada, não obstante a alta movimentação financeira, assim descrita pelo Termo de Verificação Fiscal (fl. 569):**

Em relação à sonegação tributária, **constatou-se que o Sr. Wilton Rodrigues do Carmo, sócio-administrador de fato, no período fiscalizado, omitiu informações referentes à receita bruta e não declarou rendimentos da empresa fiscalizada, não obstante a alta movimentação financeira. Tal procedimento caracteriza o intuito de fraude, pois declarando faturamento zerado e omitindo declaração sobre rendas, o contribuinte tentou impedir ou retardar, reiteradamente, o conhecimento por parte da fazenda pública federal da ocorrência do fato gerador da obrigação**

tributária principal, o que constitui conduta configuradora do ilícito fiscal de sonegação, conceituado pelo art. 71, inciso I, da Lei nº. 4.502, de 1964.

Quanto à caracterização do dolo referente à sonegação tributária, há farta jurisprudência administrativa no sentido de que a falta de declaração de rendimentos, ou declarações em valores ínfimos comparados à alta movimentação financeira, de forma sistemática, caracterizam intenção de sonegação e consequente redução dos tributos devidos, situação que se aplica ao presente processo, diante dos seguintes fatos: falta de declaração de DCTF's e DIPJ2010, DCTFs sem débitos, DIPJ2009 entregue zerada, DACON's sem informação sobre receita de venda de bens e serviços e nenhum recolhimento de PIS/PASEP, COFINS, CSLL e IRPJ para o Fisco Federal (fls. 390/484), no período fiscalizado.

Nesse sentido, ficou demonstrada a ocorrência de omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que é considerado como prática de sonegação nos termos do art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e justifica a duplicação da penalidade, de acordo com o §1o do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

[...] g.n.

Pelo que se depreende dos fundamentos do paradigma acima transcrito, a manutenção da multa qualificada decorreu da configuração dos seguintes fatos: omissão reiterada e volumosa de receitas apuradas com base na movimentação financeira e prática sistemática e reiterada de omitir rendimentos ao fisco, caracterizadas pela não apresentação de declarações ao Fisco ou sua apresentação com valores zerados em anos consecutivos.

Já o acórdão recorrido afastou a multa qualificada sob os seguintes fundamentos, *verbis*:

[...]

Ouso divergir do I. Relator, no tocante à qualificação da multa de ofício nos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, como também, com relação à responsabilização solidária de Marcos Bassit, pelas razões que a seguir passo a expor.

Os autuantes fundamentam, no TVF (a fls. 1264), a qualificação da multa nos seguintes termos:

46) Conforme descrito no item 31), sistematicamente e reiteradamente, o contribuinte não escriturou as receitas em livros fiscais, DIPJs (Declarações de Informações da Pessoa Jurídica) e DACONs (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais). Assim, incorreu em prática de sonegação dolosa, com a finalidade de retardar o conhecimento pela autoridade fiscal das circunstâncias materiais do fato gerador, de acordo com o artigo 71 da Lei nº 4.502/64, abaixo transcrito:

[...]

Ora, **o fato de não escriturar livros contábeis tem como consequência legal o arbitramento do lucro**. Por sua vez, venho sustentando que **a falta de entrega de declarações obrigatórias não são fundamento para a qualificação da multa, pois trata-se de uma conduta que, ao invés de dissimular ou esconder do Fisco bases tributáveis, expõe uma situação de irregularidade do contribuinte, ao contrário de situações em que o contribuinte dissimula suas bases tributáveis com a entrega de declarações “zeradas”**.

Assim, entendo que não houve fundamento para a qualificação da multa.

[...]

Como se vê a fundamentação da multa qualificada pela autoridade fiscal foi feita com base na falta de escrituração dos livros fiscais e apresentação de declarações e foi afastada pelo colegiado *a quo*, a uma porque a falta de escrituração dos livros pode conduzir ao arbitramento do lucro e a duas porque a falta de apresentação de declarações ao invés de ocultar do Fisco as bases tributáveis expõe a irregularidade do contribuinte, diferentemente de quando o *contribuinte dissimula suas bases tributáveis com a entrega de declarações “zeradas”*.

Enquanto que no paradigma a multa foi mantida pela prática reiterada de omissão de receitas em valores volumosos ao Fisco, apurada com base em depósitos de origem não comprovada mediante a apresentação de declarações zeradas, no recorrido tal situação não se apresenta, limitando-se a fundamentação à ausência de escrituração de livros e falta de apresentação de declarações.

Assim, as situações fáticas e a acusação fiscal em cada caso não são equiparáveis, de sorte que não é possível inferir como se conduziria o colegiado paradigma ao analisar a acusação fiscal do recorrido.

Pelo exposto, o recurso especial não deve ser conhecido quanto à matéria relativa à multa qualificada.

1.2 Quanto à Sujeição passiva solidária

O recurso especial da PFN no tocante à responsabilidade tributária ataca tão somente a imputação com base no art. 135, inc. III, embora a imputação também tenha sido feita com base no art. 124, inc. I do CTN, conforme se extrai dos excertos do recurso:

[...]

Embora o v. acórdão recorrido reconheça a atuação ilícita de Marcos Bassit, como administrador da empresa autuada, afasta a responsabilidade em razão do artigo 124, I, do CTN (fundamentação que já havia sido afastada pela DRJ quando do julgamento da impugnação) bem como em razão do artigo 135, do CTN, mas sem fundamentar a inaplicabilidade desse último dispositivo no caso em tela, já que claramente reconhece que ele era o administrador responsável tributário, com procuração dando-lhe plenos poderes. Omitindo-se ainda quanto à prática de ato ilícito cabalmente comprovada nos autos, praticado de forma reiterada ao longo dos anos de 2009/2010.

Por essa razão, foram interpostos os embargos de declaração para sanar omissão e contradição contida no voto vencedor do v. acórdão recorrido, os quais, restaram inadmitidos.

Para satisfazer a exigência de comprovação de dissídio jurisprudencial, invocamos, primeiramente, o acórdão nº 1202-001.033, o qual, diversamente do entendimento demonstrado, decidiu que é possível a responsabilização com fundamento no artigo 135, III, do CTN quando se constata a prática de ato ilícito ou com excesso de poderes, cf. ementa a seguir:

[...]

Diversamente do decidido pelo colegiado a quo, o acórdão paradigma firmou entendimento de que não há como se afastar a responsabilidade dos sócios, por se mostra evidente o dolo destes nos atos ilícitos perpetrados através da empresa autuada.

Verifica-se, claramente, a divergência jurisprudencial quanto à interpretação e aplicação do art. 135 do CTN na imputação de responsabilidade dos sócios, já que o acórdão recorrido afasta a responsabilidade tributária meramente insinuando que os mesmos fatos já fundamentaram o afastamento da multa qualificada, enquanto que o acórdão paradigma trata da prática de ato ilícito caracterizada, suficiente para responsabilizar seus administradores.

Porém, o v. acórdão recorrido na análise do ato ilícito com fundamento no artigo 135, III, do CTN, limitou-se em afirmar a ausência de interesse comum do Sr. Marcos Bassit nas operações que deram origem aos fatos tributados. Ora, mas o artigo 135, III, do CTN não toca em interesse comum, apenas o artigo 124, do CTN, esse já afastado pela decisão de primeira instância.

[...]

Resta claro, no v. acórdão paradigma que a prática de ato ilícito enseja a responsabilização do administrador, diferente do que restou consignado no v. acórdão recorrido de que o mero administrador de fato não pode ser responsabilizado nos termos do artigo 135, do CTN.

[...] g.n.

O acórdão recorrido afastou a imputação de responsabilidade nos seguintes termos:

Por sua vez, no que tange à responsabilidade solidária de Marcos Bassit, os autuantes constataram que o Sr. Marcos Bassit atuava como procurador da recorrente, fazendo pagamentos e movimentando a conta bancária da recorrente. Isso, por si só, não demonstra que tivesse interesse comum nas operações que deram origem aos fatos geradores ora tributados, mormente, quando se verifica que o sócio da recorrente, Sr. Muna Bassit, era seu pai e encontrava-se doente, como apontado pela DRJ a fls. 2037. Ora, para configurar que o Sr. Marcos Bassit tinha interesse comum, deveria a Fiscalização provar que ele era também beneficiário das operações, porém a Fiscalização apenas demonstrou que ele atuou como administrador de fato da recorrente.

Por sua vez, a decisão recorrida justifica a responsabilização de Marcos Bassit com base nos mesmo fatos que os autuantes justificaram a qualificação da multa, os quais conforme já enfrentados não poderiam justificar nem a qualificação da multa nem a responsabilização pelo art. 135.

Alerto também que o fato de a recorrente atuar sem autorização da CVM, o que se enquadra como crime contra o mercado de capital, não me parece que tenha qualquer relação com as infrações tributárias apuradas, ou seja, não serviu ele para sonegar ou fraudar o Fisco. Ademais, estamos falando de uma autuação que consiste em arbitramento do lucro. Quanto à responsabilidade da recorrente como fonte pagadora de pagamento sem causa ou cujo beneficiário não foi identificado, poder-se-ia até vislumbrar uma relação entre a dificuldade de a recorrente ter comprovantes de tais pagamentos e o fato de agir à margem da organização do mercado de capitais, porém isso não foi sequer aventado pelos autuantes.

[...] g.n.

O acórdão recorrido aponta que ausentes os requisitos para a manutenção da multa qualificada, não subsistiriam motivos para a manutenção da responsabilidade com base no art. 135, inc. III do CTN.

De outra parte o acórdão paradigma 1201-001.178, além de manter a multa qualificada como um dos fundamentos da imputação da responsabilidade do sócio, aponta também a interposição de pessoas no quadro social da pessoa jurídica como prática de infração à lei e aos estatutos sociais da pessoa jurídica a justifica a imputação, conforme se extrai do voto, *verbis*:

[...]

4.2 – Responsabilidade decorrente do art. 135, III, do CTN

A Fiscalização também atribuiu a responsabilidade ao Sr. Wilton Rodrigues do Carmo nos termos do o art. 135, inciso III, do CTN, por ser ele o sócio de fato da empresa, sendo que as infrações à lei e ao contrato social decorreram da utilização de pessoas interpostas no quadro societário do contribuinte e de sonegação de tributos.

Quanto aos fatos, novamente não há contestação do impugnante, sendo que, por tudo já narrado na seção anterior, entendo comprovado que **o Sr. Wilton era o verdadeiro proprietário da pessoa jurídica fiscalizada, que era formalmente gerida por interpostas pessoas.**

A defesa alega que não é possível responsabilizar como diretor, gerente ou representante legal pessoa que não conste do contrato ou estatuto sociais.

O argumento não merece guarida.

[...] g.n.

Percebe-se que a situação analisada no paradigma refere-se à formação de um grupo econômico de fato, com a interposição de pessoas no quadro societário, tendo a fiscalização apontado indícios que demonstrariam que o responsável solidário arrolado é o proprietário e administrador de fato das empresas ligadas, conquanto, aparentemente funcionassem como empresas distintas. Além disso, a manutenção da multa qualificada evidenciou a prática do ilício de sonegação.

Enquanto isto, no acórdão recorrido, embora também exista a acusação de que o responsável arrolado atuou como administrador da empresa por meio de procuração outorgada pelo sócio de direito, especialmente em relação à movimentação de suas contas correntes bancárias, o quadro fático em que tais operações foram realizadas não envolve a ocultação ou interposição dos reais sócios. Tampouco a multa qualificada foi mantida

Desta feita, as conclusões divergentes entre as decisões cotejadas decorrem essencialmente das situações examinadas em cada caso e não de interpretação diversa dos dispositivos que ampararam a imputação.

Pelo exposto, entendo que não restou caracterizada a divergência jurisprudencial alegada em face do acórdão paradigma nº 1102-001.178.

Com relação ao acórdão paradigma nº 1202-001.033, admitido no despacho de admissibilidade complementar verifica-se que também tratou de lançamento de omissão de

receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada em que foi aplicada a multa qualificada no lançamento, sendo que o colegiado manteve a imputação, nos seguintes termos:

VIII Sujeição Solidária

A ora Recorrente discorda da responsabilidade solidária imputada ao sócio administrador, Sr. Laurentino Whermeister, por entender que não houve por parte do Auditor Fiscal prova de que o mesmo teria agido em desacordo com a lei, nos moldes do que determina o artigo 135, III do CTN e, tampouco, poderia ser a solidariedade passiva fundamentada no artigo 124 do mesmo diploma legal.

Contudo, conforme restou demonstrado nos autos, e em especial no Termo de Verificação Fiscal, **houve sonegação por parte do contribuinte**, eis que omitiu receitas que somam aproximadamente 6 milhões de reais. Ademais, **destaca-se que à época da ocorrência dos fatos geradores o responsável solidário era o único sócio responsável pela administração da sociedade.**

Desse modo, evidente que houve por parte do representante legal infração à Lei, em especial à Lei 4.502/64.

De acordo com o posicionamento doutrinário, não é o simples fato de apuração de omissão de receitas com falta do pagamento do tributo que enseja a responsabilização do artigo 135, III, do CTN.

Ocorre que, **conforme se observa do Termo de Verificação Fiscal, a receita omitida pelo contribuinte é mais da metade da receita bruta declarada no período. Embora a Recorrente alegue que não agiu dolosamente, não há como não considerar que teve a intenção de burlar o Fisco ao omitir mais da metade de sua receita, deixando de contabilizar valores todos os meses dos anos-calendário sob análise.**

Este também é o entendimento deste E. Conselho:

(...) SUJEITO PASSIVO RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA SOLIDARIEDADE. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os sócios, mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS CONFRONTO ENTRE DOCUMENTOS FISCAIS E A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. Caracteriza ocorrência de omissão no registro de receitas a constatação de diferenças entre o total das receitas auferidas e espontaneamente declaradas, e aquelas detectadas em procedimento de ofício. IRPJ APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. A conduta da contribuinte de não informar a totalidade de suas receitas nas declarações de rendimentos entregues ao fisco durante anos consecutivos, indicando valores ínfimos nas suas DIPJs, além de escriturar as notas fiscais com valores diferentes dos faturamentos reais, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa qualificada pela ocorrência de fraude prevista no art. 72 da lei no 4.502/1964 (...).(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 1ª Câmara. 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 110200502 do Processo 10680020328200779, Data: 03/08/2011)(não grifado no original)

(...) RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS-GERENTES. Caracterizada a intenção dolosa de sonegar tributos à Fazenda, quer pela prática contumaz de não declarar e/ou declarar de forma inexata os valores devidos, quer não os recolhendo aos cofres públicos, não obstante tenha havido vultosa movimentação de recursos financeiros comprovadamente originários de vendas

de mercadorias, correta é a responsabilização dos sócios gerentes. RESPONSABILIZAÇÃO DO SUCESSOR. Mascarada a sucessão da empresa sob a forma de suspensão de atividades e/ou de contrato de arrendamento mercantil cuja comprovação não se deu, correta se mostra a imputação da responsabilidade tributária a quem, de fato, continuou a exercer as atividades industriais e comerciais da atuada. MULTA QUALIFICADA DE 150%. INCISO II DO ART. 44 DA LEI Nº 9.430, DE 1996. O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, ou não os recolher, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a atuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. (...) Recurso negado. (Segundo Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Turma Ordinária Acórdão nº 20312654 do Processo 10120001395200659, Data: 12/12/2007) (não grifado no original)

(...) NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Comprovado que, no exercício de sua administração praticara os sócios, gerentes ou representantes da pessoa jurídica atos com excesso de poderes ou infração de lei, tipificada estará a sua responsabilidade solidária prescrita pelo art. 135 do Código Tributário Nacional. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 7ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10707666 do Processo 10925000150200215, Data: 13/05/2004) (não grifado no original)

Desse modo, voto no sentido de manter a sujeição passiva solidária do Sr. Laurentino Wehrmeister.

Observa-se que, também, neste segundo paradigma, ao contrário do acórdão recorrido, o colegiado manteve a multa qualificada em face da caracterização de sonegação o que configura a infração à lei que justificaria a imputação da responsabilidade do sócio com base no art. 135, inc. III o que prejudica a caracterização do dissídio, na medida em que o recurso fazendário voltado contra tal aspecto da decisão recorrida não foi admitido.

Assim, entendo que a segunda matéria também não pode ser conhecida.

Pelo exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial fazendário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

A divergência jurisprudencial primeiramente suscitada pela PGFN, com respeito à exclusão da responsabilidade tributária de Marcos Bassit, é afetada pelos seguintes fundamentos expressos para rejeitar, em exame de admissibilidade, os embargos de declaração por ela opostos:

O recorrente opõe-se ao referido acórdão em face de alegada contradição consistente no fato de ter sido afastada a responsabilidade tributária dos administradores da empresa contribuinte, apesar de terem sido encontrados indícios da prática de crime contra a ordem tributária, nos seguintes termos (fl. 2429):

Tendo sido mantido o auto de infração em relação aos fatos ilícitos que levaram ao lançamento tributário, é de se perquirir que foi o responsável tributário, administrador da pessoa jurídica que atuou nesse sentido... Resta aí, evidente contradição no v. acórdão, que ao afastar a responsabilidade tributária solidária de Marcos Bassit e Muna Bassit, acabou por reconhecer que houve omissão de receitas, mas não imputa a nenhum responsável tributário a responsabilidade pela prática do ato ilícito??? Ora, a empresa contribuinte é não pratica o ato ilícito sem ter que administre-a de fato, ou seja, sem um representante legal, no caso, sem um responsável tributário solidário.

A contradição passível de embargos é aquela encontrada entre a decisão e seus fundamentos, nos termos do caput do já referido artigo 65 do RICARF. Na espécie, entendo que não existe uma contradição no cenário do julgamento embargado. A fundamentação da decisão em tela gira em torno da verificação das condições trazidas pelos artigos 124 e 135 do CTN para que a obrigação tributária fosse estendida para alcançar pessoa diferente do contribuinte (interesse comum e atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei). Como essas condições não foram atendidas, conforme o entendimento da turma julgadora, a única conclusão coerente é o afastamento da responsabilização, o que foi feito.

Saliente-se que o artigo 135 foi afastado em razão de os atos apontados como contrários à lei já terem sido utilizados para qualificar a infração, o que impediria a sua utilização para a responsabilização em tela, conforme o seguinte excerto (fl. 2426):

Por sua vez, no que range à responsabilidade solidária de Marcos Bassit, os autuantes constataram que o Sr. Marcos Bassit atuava como procurador da recorrente, fazendo pagamentos e movimentando a conta bancária da recorrente. Isso, por si só, não demonstra que tivesse interesse comum nas operações que deram origem aos fatos geradores ora tributados, mormente, quando se verifica que o sócio da recorrente, Sr. Mima Bassit, era seu pai e encontrava-se doente, como apontado pela DRJ a As. 2037. Ora, para configurar que o Sr. Marcos Bassit tinha interesse comum, deveria a Fiscalização provar que ele era também beneficiário das operações, porém a Fiscalização apenas demonstrou que ele atuou como administrador de fato da recorrente.

Por sua vez, a decisão recorrida justifica a responsabilização de Marcos Bassit com base nos mesmo fatos que os autuantes justificaram a qualificação da

multa, os quais conforme já enfrentados não poderiam justificar nem a qualificação da multa nem a responsabilização pelo art. 135.

Considerando que o artigo 135 do CTN não traz como condição de responsabilização de terceiros o fato de ter sido caracterizado crime contra a ordem tributária, entendendo que a contradição reclamada pelo autor, caso exista, não estaria no acórdão, mas sim nas decorrências da própria lei.

Destarte, rejeito os embargos de declaração em tela, em caráter definitivo, nos termos do artigo 65, caput e §3º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

A partir da anotação de que, no acórdão embargado, *o artigo 135 foi afastado em razão de os atos apontados como contrários à lei já terem sido utilizados para qualificar a infração, o que impediria a sua utilização para a responsabilização em tela*, a PGFN suscita dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 1202-001.033, que *firmou entendimento de que não há como se afastar a responsabilidade dos sócios, por se mostra evidente o dolo destes nos atos ilícitos perpetrados através da empresa autuada*, bem como do paradigma nº 1102-001.178, segundo o qual *a prática de ato ilícito enseja a responsabilização do administrador* e também sustenta a qualificação da penalidade.

Contudo, como se vê no excerto transcrito do acórdão recorrido para rejeitar os embargos opostos, a decisão foi no sentido de que a responsabilização se deu *com base nos mesmo fatos que os autuantes justificaram a qualificação da multa, os quais conforme já enfrentados não poderiam justificar nem a qualificação da multa nem a responsabilização pelo art. 135*. Vislumbra-se, daí, que o decidido não foi no sentido de que os fatos que justificam a qualificação da penalidade não podem justificar a responsabilização pelo art. 135 do CTN, mas sim que, no presente caso, os fatos apontados não justificavam nenhuma das imputações.

Assim, para se admitir o paradigma nº 1102-001.178 é indispensável, antes, aferir se ele também se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial aqui suscitado, com base nele, em face do afastamento da qualificação da penalidade, sob pena de subsistir fundamento autônomo não confrontado acerca da responsabilidade tributária não admitida em face de Marcos Bassit.

O paradigma teve em conta exigências de tributos sobre o lucro e o faturamento acrescidos de multa qualificada porque o sujeito passivo, embora apresentando DIPJ zerada em 2008 e não apresentando declaração em 2009, manteve movimentação financeira expressiva e, sem apresentar livros e documentos de sua escrituração, sujeitou-se ao arbitramento dos lucros com base na receita presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Houve imputação de responsabilidade tributária a pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico e ao sócio controlador do grupo. A pessoa física teve sua responsabilização mantida com fundamento no art. 124, I do CTN porque, como sócio das demais pessoas jurídicas do grupo, representou os sócios de direito da autuada em alterações contratuais e na gestão das contas-correntes, a evidenciar a interposição de pessoas e o interesse de *deixar a expressiva dívida tributária sem possibilidade de cobrança*. A imputação com base no art. 135, III do CTN também foi mantida porque, embora não sendo sócio de direito, o responsável foi administrador oculto da sociedade em contexto no qual provado ilícito, dada a demonstração da *intenção dolosa de supressão de tributos pela gestão da empresa por interpostas pessoas, bem como pela constatação de elevada omissão de receitas nos anos de 2008 e 2009*.

Na apreciação da qualificação da penalidade, apesar de a exigência ter se pautado em presunção de omissão de receitas, validou-se a qualificação motivada pela *prática de sonegação, caracterizada pela prática reiterada de omitir informações referentes à receita bruta e de não declarar rendimentos da empresa fiscalizada, não obstante a alta movimentação financeira*, com destaque à declaração de *faturamento zerado* e omissão de *declaração sobre rendas*, bem como de DCTF e DACON, e sem nenhum recolhimento, ações compreendidas como *intenção de sonegação e consequente redução dos tributos devidos*. Note-se que embora a interposição de pessoas tenha sido referida para evidenciar a intenção dolosa que justificaria a imputação de responsabilidade tributária ao sócio de fato, na qualificação da penalidade apenas a falta de declaração e de recolhimento, associada à relevância dos valores movimentados nos dois anos-calendário fiscalizados, foram invocados para manutenção do gravame.

No recorrido, seu voto condutor pondera que *o fato de não escriturar livros contábeis tem como consequência legal o arbitramento do lucro* e adiciona que *a falta de entrega de declarações obrigatórias não são fundamento para a qualificação da multa, pois trata-se de uma conduta que, ao invés de dissimular ou esconder do Fisco bases tributáveis, expõe uma situação de irregularidade do contribuinte, ao contrário de situações em que o contribuinte dissimula suas bases tributáveis com a entrega de declarações “zeradas”*. E isto porque a motivação da qualificação da penalidade foi assim consignada na acusação fiscal:

[...]

46) Conforme descrito no item 31), sistematicamente e reiteradamente, o contribuinte não escriturou as receitas em livros fiscais, DIPJs (Declarações de Informações da Pessoa Jurídica) e DACONs (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais). Assim, incorreu em prática de sonegação dolosa, com a finalidade de retardar o conhecimento pela autoridade fiscal das circunstâncias materiais do fato gerador, de acordo com o artigo 71 da Lei nº 4.502/64, abaixo transcrito:

[...]

O caso presente, porém, tem em conta procedimento fiscal no qual a autoridade lançadora teve acesso a elementos da escrituração e, inclusive, às notas fiscais de prestação de serviços, serviços estes cuja natureza, inclusive, suscitou arguição de impossibilidade de exigência dos tributos sobre a renda da Contribuinte atuada porque, como afastado no voto do relator, condutor do acórdão recorrido neste ponto:

[...]

A alegação de que haveria conexão entre este e aquele processo está baseada no fato de que neste (PA nº 19515.720309/2014-51), há a cobrança de valores IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (2009 e 2010) incidentes sobre receitas auferidas na prestação de serviços à empresa Quantia Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda., enquanto que naquele (PA nº 16327.721256/2013-34) tal empresa contratante estaria sendo cobrada, por não ter procedido à retenção na fonte desses mesmos tributos devidos pela recorrente.

Não obstante, transcorrida a data devida para a referida retenção na fonte pela empresa tomadora (Quantia) dos serviços da recorrente, não seria devida a cobrança dos respectivos valores da fonte pagadora (responsável tributária), mas sim da contribuinte/recorrente. Em relação à fonte pagadora caberia, se for o caso, a cobrança de multa pelo descumprimento da obrigação legal de promover a retenção dos tributos devidos, no pagamento pela empresa Quantia à recorrente pelos serviços que lhe foram prestados.

[...]

Lucro Arbitrado 2009

A recorrente diverge da autoridade fiscal por entender que não caberia lançamento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre os valores discriminados em notas fiscais emitidas pela recorrente, nem mesmo considerar esses valores como receita e utilizá-los no cálculo do lucro arbitrado, relativamente a 2009. Alega que, apesar de os valores tributados decorrerem de atividade empresarial, não teriam natureza de receita; não integrariam o lucro e, logo, não poderiam atrair a incidência dos referidos tributos.

[...]

Assim, adotando-se as razões de decidir da DRJ, também nesse ponto, não há como afastar os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, sobre os valores discriminados em notas fiscais emitidas pela contribuinte, considerando esses valores como receita e utilizando-os para calcular o lucro arbitrado, tendo em vista as intimações e reintimações, não atendidas, para a apresentação da documentação contábil e informações hábeis a demonstrar o lucro real.

Adicione-se que as exigências sobre o lucro do ano-calendário 2010 foram canceladas em 1ª instância *tendo em vista a possibilidade de as Autoridades Fiscais apurarem o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL da Bassit ao invés de ter arbitrado seu lucro*, vez que a Contribuinte apresentou o *Livro Diário, balancetes, notas fiscais e a DIPJ, mesmo que sob intimação fiscal* e a autoridade autuante silenciou-se *quanto à veracidade dos mesmos*.

E, para além da reiteração ficar prejudicada com este cancelamento parcial da exigência, não há qualquer referência à significância dos valores omitidos.

De todo o exposto, ainda que os acórdãos comparados exponham entendimentos divergentes quanto à caracterização de sonegação na hipótese de falta de apresentação ou de apresentação zerada de declarações, evidente está que a decisão acerca do cabimento da qualificação da penalidade somente está pautada nesta circunstância porque esta a única aventada na acusação fiscal, distintamente do paradigma que, minimamente, referia a reiteração em contexto de alta movimentação financeira, para além do apontamento anterior da interposição de pessoas no quadro social, representadas pelo sócio de fato e administrador das contas bancárias fiscalizadas.

Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

E, não restando validamente contraditado o afastamento da qualificação da penalidade, subsiste fundamento autônomo para exclusão da responsabilidade de Marcos Bassit, o que já determinaria o não conhecimento do recurso especial da PGFN também neste ponto.

De toda a sorte, recorde-se que o paradigma nº 1102-001.178 traz circunstâncias específicas para manutenção da responsabilidade tributária da pessoa física que, lá, representou as interpostas pessoas nas alterações contratuais e tinha procuração para gerir as contas bancárias, além de ser sócio controlador de outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico. Já aqui não há qualquer evidência de interposição de pessoas no quadro social da autuada, como se vê do exposto no voto vencedor do acórdão recorrido:

Por sua vez, no que tange à responsabilidade solidária de Marcos Bassit, os autuantes constataram que o Sr. Marcos Bassit atuava como procurador da recorrente, fazendo pagamentos e movimentando a conta bancária da recorrente. Isso, por si só, não demonstra que tivesse interesse comum nas operações que deram origem aos fatos geradores ora tributados, mormente, quando se verifica que o sócio da recorrente, Sr. Muna Bassit, era seu pai e encontrava-se doente, como apontado pela DRJ a fls. 2037. Ora, para configurar que o Sr. Marcos Bassit tinha interesse comum, deveria a Fiscalização provar que ele era também beneficiário das operações, porém a Fiscalização apenas demonstrou que ele atuou como administrador de fato da recorrente.

Por sua vez, a decisão recorrida justifica a responsabilização de Marcos Bassit com base nos mesmo fatos que os autuantes justificaram a qualificação da multa, os quais conforme já enfrentados não poderiam justificar nem a qualificação da multa nem a responsabilização pelo art. 135.

Alerto também que o fato de a recorrente atuar sem autorização da CVM, o que se enquadra como crime contra o mercado de capital, não me parece que tenha qualquer relação com as infrações tributárias apuradas, ou seja, não serviu ele para sonegar ou fraudar o Fisco. Ademais, estamos falando de uma autuação que consiste em arbitramento do lucro. Quanto à responsabilidade da recorrente como fonte pagadora de pagamento sem causa ou cujo beneficiário não foi identificado, poder-se-ia até vislumbrar uma relação entre a dificuldade de a recorrente ter comprovantes de tais pagamentos e o fato de agir à margem da organização do mercado de capitais, porém isso não foi sequer aventado pelos autuantes.

Com respeito ao paradigma nº 1202-001.033, como bem exposto pelo I. Relator, a responsabilização foi mantida juntamente com a qualificação da penalidade, para além de esta decorrer da expressividade dos valores omitidos, o que não se verificou nestes autos. Assim, na medida em que o paradigma nº 1102-001.078 não pode ser admitido para caracterização do dissídio no qual se pretende restabelecer a qualificação da penalidade, a divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 1202-001.033 também resta prejudicada.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial nas duas matérias apresentadas.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa