



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720648/2016-08
ACÓRDÃO	9101-007.216 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	7 de novembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	BRICKELL B FOMENTO S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE PESSOAS JURÍDICAS. 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. No caso concreto o quadro fático e probatório analisado no paradigma é substancialmente diverso do verificado no acórdão recorrido.

QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contextos fáticos distintos, que não contemplam falta de apresentação de escrituração comercial e de emissão de parte das notas fiscais, circunscrevendo a fraude à reiterada ou significativa falta de declaração de receitas da atividade.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011, 2012

DIREITO CREDITÓRIO. RETENÇÕES NA FONTE. COMPROVAÇÃO POR OUTROS MEIOS. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 143.

Na hipótese de a fonte pagadora não fornecer o comprovante anual de retenção, sua prova pode se dar por outros meios previstos na legislação tributária, para fins de apuração de reconhecimento de direito creditório – SÚMULA CARF Nº 143.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

III – A caracterização de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos demandam a demonstração de ilícito específico, que evidencie a ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária. Provado que os diretores da pessoa jurídica praticaram atos de gestão amparados no que lhes conferia o contrato da sociedade para deixar de recolher os tributos devidos na atividade de gestão de caixa do grupo econômico, mediante sistemática e reiterada falta de apresentação de escrituração, falta de emissão de parte das notas fiscais e apresentação de declarações zeradas, deve ser mantida a responsabilidade tributária que lhes foi imputada.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em: (i) quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso; (ii) relativamente ao Recurso Especial de Brickell B Fomento S.A.: por maioria de votos, conhecer parcialmente do recurso, apenas em relação à matéria “divergência quanto ao abatimento das importâncias retidas na fonte”, vencido o Conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior (relator) que votou pelo conhecimento integral do recurso; e (iii) quanto aos Recursos Especiais de João Manuel Magro, Paulo Henrique Oliveira de Menezes e Maurício de Souza Mascolo, por unanimidade de votos, conhecer dos recursos, votando pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. No mérito, acordam em: (a) relativamente ao recurso de Brickell B Fomento S.A., por unanimidade de votos, dar-lhe provimento parcial com retorno dos autos à DRJ para apreciação das provas à luz da Súmula CARF nº 143; e (b) por voto de qualidade, negar provimento aos recursos de João Manuel Magro, Paulo Henrique Oliveira de Menezes e Maurício de Souza Mascolo, vencidos os Conselheiros Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior (relator), Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Jandir José Dalle Lucca, que davam provimento. Designada a Conselheira Edeli Pereira Bessa para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento do recurso de Brickell B Fomento S.A. e ao mérito do recurso dos coobrigados, e também quanto aos fundamentos do voto condutor relativos ao conhecimento do recurso dos coobrigados.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos Especiais da Procuradoria da Fazenda Nacional e do Sujeito Passivo em face do Acórdão 1402-003.583 (fls. 6784/6840), sessão de 21 de novembro de 2018, que restou assim assentado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

LUCRO ARBITRADO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS. ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL.

Cabível o arbitramento do lucro quando a contribuinte, sujeito à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal ou não apresentar ao Fisco os livros e documentos da sua escrituração.

Valores recebidos que não se refiram à atividade ou ao objeto social da recorrente ou para os quais a contribuinte não conseguiu comprovar a origem, devem ser tratados como outras receitas e sujeitam-se à tributação diretamente pela aplicação das alíquotas do IRPJ e da CSLL, sem submissão ao percentual do arbitramento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

MULTA AGRAVADA.

O agravamento da penalidade só se mostra possível quando presentes (ou ausentes) atos do fiscalizado no sentido de tolher ou obstruir o procedimento fiscal de forma contumaz. Tendo o contribuinte, de uma forma ou outra, integral ou parcialmente, na data fixada ou após esta, apresentado o que lhe foi exigido e contribuído para que a ação fiscal se desenrolasse e chegasse ao final, descabe o agravamento da multa.

SUJEIÇÃO PASSIVA. ARTIGO 124, I, DO CTN

Conforme pacificada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas.

Da mesma forma, ainda que se admita que as empresas integram grupo econômico, não se tem isso como bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas.

Para que se esteja diante da responsabilização solidária prevista no art. 124, I, do CTN, é necessária a constatação e a prova da participação conjunta de pessoas quando da ocorrência do fato gerador, devendo estas serem copartícipes diretas das infrações imputadas pelo Fisco, o que não se estampou no caso concreto, mais ainda porque o interesse comum a que alude mencionado dispositivo legal não é simplesmente o societário, econômico e finalístico que o grupo e os seus titulares naturalmente têm na exploração dos negócios mercantis pela pessoa jurídica, mas, a participação direta das empresas responsabilizadas na realização dos fatos geradores colhidos pelo Fisco, e esta não houve restou provada adequadamente nos autos.

Responsabilização solidária com fulcro no artigo 124, I, do CTN, que se afasta.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. ARTIGO 135, III, DO CTN.

Cabível a imputação de solidariedade às pessoas, físicas que, agindo na condição de gestores de pessoa jurídica de direito privado pratiquem condutas que caracterizem infração à lei ou excesso de poderes, como sonegação fiscal e fraude, devendo, entretanto, limitar tal imputação ao período de efetivo exercício da gestão à frente dos negócios da autuada.

Responsabilização solidária imputada na forma do artigo 135, III, do CTN, mantida, observado o limite temporal de exercício dos mandatos respectivos.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estendem-se aos lançamentos reflexos o decidido no lançamento matriz.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) não conhecer do recurso voluntário apresentado por Jorge Luiz Cruz Monteiro por intempestivo; ii) declarar definitiva a decisão de 1ª Instância relativamente ao sujeito passivo solidário Bayard do Couto e Silva por perempção; iii) negar provimento ao recurso de ofício; iv) dar provimento parcial ao recurso voluntário da autuada para exonerar da tributação o montante de R\$ 4.791.245,89, votando pelas conclusões os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Edeli Pereira Bessa e Junia Roberta

Gouveia Sampaio; por maioria de votos, v) dar provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte para afastar o agravamento da multa de ofício e manter a qualificação, fixando a penalidade em 150%, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Edeli Pereira Bessa e Evandro Correa Dias que negavam provimento integral e mantinham o agravamento. O Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella acompanhou o Relator pelas conclusões; vi) dar provimento parcial aos recursos voluntários dos sujeitos passivos solidários pessoas físicas, mantendo a responsabilização dos imputados João Manuel Magro, Bayard do Couto e Silva, Paulo Henrique Oliveira de Menezes, Carlos Henrique Pedrosa Lopes, Mauricio de Souza Mascolo e Jorge Luiz Cruz Monteiro respeitados os períodos em que figuraram como gestores da autuada, vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa em relação ao solidário João Manuel Magro para o qual entendia que a responsabilização abrangeia todo o período objeto dos lançamentos, bem como os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Junia Roberta Gouveia Sampaio que afastavam a responsabilização de Paulo Henrique Oliveira de Menezes, Carlos Henrique Pedrosa Lopes e Mauricio de Souza Mascolo; por voto de qualidade, vii) dar provimento integral aos recursos voluntários dos sujeitos passivos solidários pessoas jurídicas, afastando a imputação feita a Magropar Empreendimentos e Participações S/A, Manguinhos Distribuidora S/A, Refinaria de Petróleos de Manguinhos S/A, Fera Lubrificantes Ltda., Xoroquê Participações S/A, Gasdiesel Distribuidora de Petróleo Ltda., Fera Marketing e Telemarketing Ltda - ME., JPJ Assessoria Empresarial Ltda., Rodopetro Distribuidora de Petróleo Ltda. e Manguinhos Química S/A, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Edeli Pereira Bessa, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Evandro Correa Dias que negavam provimento. O Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella acompanhou o Relator pelas conclusões, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Irresignados com o Acórdão ora recorrido, apresentaram os Recursos, com as matérias assim admitidas:

I - RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN).

A PGFN interpôs seu Recurso Especial (fls. 6842/6868) suscitando divergência interpretativa em relação a duas matérias:

1ª “divergência quanto à necessidade de agravamento da multa”, tendo como Paradigmas os Acórdãos nº 9101-001.456, de 2012 e nº 9101-001.487, de 2012. Ambos foram negados seguimento no exame preliminar de admissão¹.

2ª “divergência quanto à Responsabilidade Solidária das pessoas jurídicas – Art. 124, I, do CTN”, tendo como Paradigmas os Acórdãos nº 1201-001.453, de 2016 e nº 1301-001.644, de 2014. O Despacho de Admissibilidade (fls.6871/6877) admitiu o dissenso jurisprudencial em parte, apenas em face do Acordão nº 1201-001.453

¹ Mantida a rejeição, conforme decisão em Agravo de fls. 6891/6894

Eis a razão para o seguimento do Recurso Especial que consta no Despacho de Admissibilidade:

No que se refere a essa segunda matéria, 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.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas, ou seja, para que se esteja diante da responsabilização solidária prevista no art. 124, I, do CTN, é necessária a constatação e a prova da participação conjunta de pessoas quando da ocorrência do fato gerador, devendo estas serem copartícipes diretas das infrações imputadas pelo Fisco*, o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1201-001.453, de 2016) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, *comprovada a existência de grupo econômico e confirmado que as referidas empresas desempenham a mesma atividade que configurou o fato gerador, resta caracterizado o interesse comum, com a consequente responsabilização solidária dos envolvidos, em conformidade com o art. 124, I, do CTN*.

Já no referente ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1301-001.644, de 2014), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas**.

Enquanto na **decisão recorrida** tratou-se de grupo econômico, no acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1301-001.644, de 2014), **ao contrário**, tratou-se de interpostas pessoas.

Os Responsáveis Solidário apresentaram contrarrazões:

Nome	Fls.
Fera Lubrificantes Ltda.	7068/7079
Fera Marketing e Telemarketing Ltda.	7082/7093
Xoroque Participações S/A	7096/7107
Magropar Empreendimentos e Participações S/A	7110/7139
Gasdiesel Distribuidora de Petróleo Ltda. – em recuperação judicial	7389/7405
Manguinhos Distribuidora S/A	7408/7424
Manguinhos Química S/A	7427/7443
Refinaria de Petróleos de Manguinhos S/A	7446/7462
JPJ Assessoria Empresarial Ltda.	7465/7482
Rodopetro Distribuidora de Petróleo Ltda.	7485/7501

A despeito de terem alguns dos alegados Responsáveis Solidários patronos distintos, os argumentos aduzidos podem ser assim sintetizados:

No Conhecimento:

- i) Não há similitude fática, pois no Acordão nº 1201-001.453, pois naquele caso tratavam-se de empresas que integravam o mesmo grupo e, principalmente, porque ambas desempenhavam a mesma atividade econômica, o que não se verifica no caso em concreto.

No Mérito

- i) Para haver responsabilidade tributária nos termos do art. 124, I, do CTN, não basta integrar o mesmo grupo. *“É necessário também que elas tenham praticado em conjunto o fato gerador do tributo exigido”*, figurando no mesmo polo da relação jurídica, citando trechos da decisão da 1ª Turma, AgRg no AREsp nº 603.177/RS, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.03.2015, da 1ª Turma, AgRg no REsp nº 1.340.385/SC, Relator Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 26.02.2016, 1ª Turma, REsp nº

884.845/SC, Relator Ministro LUIZ FUX, DJe 18.02.2009, todos do STJ², bem como decisão da 2ª Turma deste CARF.³

- ii) A alegada confusão patrimonial deve ser exaustivamente comprovada, porque fraude e o dolo não se presumem, havendo fragilidades nos argumentos da autuação, como, por exemplo, o uso de uma conta corrente única por parte da Brickell, para receber e pagar valores.
- iii) A omissão de receita pelos serviços prestados – gestão de fluxo de caixa é “*uma conduta atribuível unicamente à autuada principal*” - Brickell.
- iv) As coobrigadas teriam colaborado efetivamente para a aferição da conduta da autua principal (respostas às diligências, fornecimento do SPED), “*o que contraria a ideia de uma ação concentrada para lesar o fisco*”.

II - RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO PRINCIPAL – BRICKELL

² “Processual Civil e Tributário. (...) ISS. Sujeição passiva. Arrendamento mercantil. Grupo econômico. Solidariedade. (...) 1. ‘Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas’ (...)’ (STJ, 1ª Turma, AgRg no AREsp nº 603.177/RS, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.03.2015)

“Tributário. Agravo regimental no recurso especial. Execução fiscal. Responsabilidade tributária. Grupo econômico. (...) A jurisprudência desta Corte entende que não basta o interesse econômico entre as empresas de um mesmo grupo econômico, mas sim que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. (...)’ (STJ, 1ª Turma, AgRg no REsp nº 1.340.385/SC, Relator Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 26.02.2026).

“Processual Civil. Tributário. (...) ISS. Execução Fiscal. Legitimidade passiva. Empresas do mesmo grupo econômico. Solidariedade. (...)’.

8. Segundo doutrina abalizada, in verbis:

‘... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.’ (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220)

9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o polo passivo da relação. (...)’ (STJ, 1ª Turma, REsp nº 884.845/SC, Relator Ministro LUIZ FUX, DJe 18.02.2009)

³ “Grupo econômico. Caracterização. Inexistência de responsabilidade solidária (...). O fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art.124 do CTN. Somente existirá a responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico quando todas agirem em conjunto para a configuração do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução da referida situação.” (Acórdão nº 2301-004.163, Relator NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, j. 07.10.2014)

A autuada, Brickell B. Fomento S/A - sujeito passivo principal, ofereceu Recurso Especial (fls. 7505/7519) com relação às seguintes matérias:

- 1) **DIVERGÊNCIA QUANTO AO ABATIMENTO DAS IMPORTÂNCIAS RETIDAS NA FONTE**, oferecendo como paradigmas os **Acórdãos nº 9101-004.149 e nº 9101-003.437**, ambos admitidos no Exame de Admissibilidade (fls. 8278/8299).

As razões para a admissibilidade podem ser assim extraídas do Despacho de Admissibilidade:

No caso do Acórdão: nº 9101-004.149:

A divergência fica clara no quadro comparativo abaixo:

Similitude no contexto fático

Acórdão Recorrido

Contribuinte pretendia ver reconhecido seu direito de abatimento das retenções do IRPJ devido no período, dispondo de outros meios de prova que não as DIRFs e informes de rendimentos emitidos pelas fontes pagadoras.

Acórdão Paradigma

Contribuinte pretendia ver reconhecido seu direito de abatimento das retenções do IRPJ devido no período, dispondo de outros meios de prova que não as DIRFs e informes de rendimentos emitidos pelas fontes pagadoras.

Fundamentação e conclusão do acórdão

Acórdão Recorrido

Não reconheceu as retenções, ao argumento de que estas poderiam ser comprovadas unicamente por meio das DIRFs e dos informes de rendimentos.

Acórdão Paradigma Reconheceu a possibilidade de comprovação das retenções por meio de outros documentos, que não as DIRFs e os informes de rendimentos.

O dissenso jurisprudencial é nítido *in casu*.

No caso do Acórdão nº 9101-003.437:

Mas não é só. Ao assim decidir, o aresto também contrariou a jurisprudência firmada no Acórdão nº 9101-003.437 (doc. nº 04, cit.), também proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior e aqui arrolado como paradigma.

Naquele processo, pretendia-se novamente o reconhecimento das retenções realizadas pela fonte pagadora, ainda que não houvessem sido apresentadas as declarações exigidas pelo art. 55. Ao final, concluiu-se:

“PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ GERADO POR RETENÇÕES NA FONTE (IRRF). COMPROVAÇÃO DA RETENÇÃO.

O sujeito passivo tem direito de deduzir o imposto retido pelas fontes pagadoras incidentes sobre receitas auferidas e oferecidas à tributação, do valor do imposto devido ao final do período de apuração, ainda que não tenha recebido o comprovante de retenção ou não possa mais obtê-lo, desde que consiga provar, por quaisquer outros meios ao seu dispôr, que efetivamente sofreu as retenções que alega.” (PTA nº 13805.003604/93-30, Rel. RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, j. em 07.02.2018)

Na ocasião, salientou o ilustre Relator:

“Não há como prejudicar um contribuinte por falha/infração cometida por outro. No caso, negar o direito de aproveitamento de retenção na fonte sofrida pelo beneficiário de um rendimento em razão de a fonte pagadora descumprir o dever instrumental de emitir e lhe fornecer o respectivo comprovante de rendimentos e de retenção na fonte.

Não há como impor um ônus para um contribuinte cujo atendimento depende única e exclusivamente de conduta a ser praticada por outro contribuinte (emissão de comprovante de rendimentos e de retenção na fonte).

A imagem de um empregado/servidor que recebe pagamento descontado do IRFonte e que não pode computar essa retenção na sua declaração de rendimentos porque a fonte pagadora não emitiu o correspondente informe de rendimentos e de retenção na fonte ilustra bem o que está sendo dito.

O sentido que se dá ao texto da lei não pode conflitar de forma tão flagrante com o sistema jurídico.

Se a fonte pagadora não emite o referido comprovante, ou se o beneficiário do pagamento não tem como obter esse documento da fonte pagadora (e isso pode ocorrer em função de várias situações), não se pode negar ao beneficiário do pagamento o direito ao aproveitamento da retenção que este sofreu e que consegue comprovar com outros meios de prova.”

Mais uma vez, o dissenso fica claro no quadro abaixo:

Similitude no contexto fático

Acórdão Recorrido

Contribuinte pretendia ver reconhecido seu direito de abatimento das retenções do IRPJ devido no período, dispondo de outros meios de prova que não as DIRFs e informes de rendimentos emitidos pelas fontes pagadoras.

Acórdão Paradigma Contribuinte pretendia ver reconhecido seu direito de abatimento das retenções do IRPJ devido no período, dispondo de outros meios de prova que não as DIRFs e informes de rendimentos emitidos pelas fontes pagadoras.

Fundamentação e conclusão do acórdão Acórdão Recorrido Não reconheceu as retenções, ao argumento de que estas poderiam ser comprovadas unicamente por meio das DIRFs e dos informes de rendimentos.

Acórdão Paradigma

Reconheceu a possibilidade de comprovação das retenções por meio de outros documentos, que não as DIRFs e os informes de rendimentos.

In casu, não há dúvida de que as verbas foram pagas pelos clientes à BRICKELL. Tanto é verdade que compuseram a base de cálculo dos tributos aqui autuados. Também não há dúvida de que a empresa acostou ao feito documentos oficiais que comprovam as retenções em tela, a saber: a “Relações de rendimentos e imposto sobre a renda retido por fonte pagadora”, emitidas pelos sistemas da RFB, e os extratos de “Consulta de Notas Fiscais Emitidas”, exarados pelo site da Prefeitura do Rio de Janeiro, como reconhecem expressamente a DRJ e a 2ª Turma Ordinária no v. acórdão combatido.

Logo, o caso é de admissão e provimento deste recurso especial para declarar-se o direito da empresa de comprovar suas retenções através de outros meios de prova, determinando-se desde já o abatimento das importâncias retidas dos valores aqui cobrados ou então ordenando-se o retorno dos autos à Turma Ordinária para devido exame dos documentos acostados.

2) DIVERGÊNCIA QUANTO AO PEDIDO DE DESQUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE⁴, oferecendo como paradigmas os Acórdãos nº 1201-003.411 e nº 1201-002.977, ambos admitidos no Exame de Admissibilidade (fls. 8278/8299).

Para a formação do dissídio jurisprudencial, o Exame de Admissibilidade teve em conta o que se segue:

Breve contextualização do caso:

O v. acórdão recorrido reconhece, de forma expressa, que a Recorrente emitiu notas fiscais no período autuado tanto para a cobrança do ad valorem, quanto para a remuneração do seu serviço de gestão de caixa.

Deveras, afirma o aresto, reproduzindo trechos do TVF, que as atividades exercidas pela BRICKELL incluíram a “gestão financeira dos recursos de titularidade das empresas do grupo que redundou na **emissão de centenas de notas fiscais de prestação de serviços e honorários** para os anos calendários de 2011 e 2012”. Esclarece também que a empresa emitiu as notas “relativas aos ad valorem e pelo serviço de gestão de fluxo de caixa”.

⁴ A penalidade refere-se à aplicação de multa qualificada.

Tais notas foram contabilizadas no SPED das empresas contratantes, como também consigna o item 11.1 do TVF, reproduzido no acórdão.

Vale observar que não foram emitidas notas relativas ao “fator”, vez que, embora constitua receita da empresa, tal cobrança não enseja a emissão do documento, por não consubstanciar pagamento feito pelo cliente. (grifos nossos)

Afirma, contudo, o acórdão recorrido ser devida a qualificação da penalidade aplicada, eis que a empresa teria descumprido outras obrigações acessórias, deixando de manter escrituração fiscal e comercial regular. (grifos nossos)

Com efeito, vejam-se as passagens do aresto prolatado:

“3. DA QUALIFICAÇÃO E DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO
Contrariamente ao entendimento da recorrente, a qualificação da multa
não se fez por ‘omissão de receitas’, mas pela prática reiterada da
contribuinte em apresentar DIPJ com valores zerados (para uma
movimentação financeira expressiva), não apresentar escrituração
comercial e não cumprir com as obrigações acessórias exaradas pela
legislação tributária, não apresentar receita na DACON e declarar DCTF nos
AC/2011 e 2012 com poucos tributos e valores baixos.

Mais ainda, deixar de emitir notas fiscais em sua totalidade ou emitir Notas
Fiscais apenas relativas aos ad valorem e pelo serviço de gestão de fluxo de
caixa, não emitindo as notas relativas ao ‘fator’ descontado no serviço de
factoring, procedimentos que tiveram indubitavelmente o objetivo de zerar
ou diminuir quase que em sua totalidade os valores das contribuições e
impostos devidos no período fiscalizado, diga-se, uma clara ação ou
omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o
conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato
gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias
materiais e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a
obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. (...)

Por esses fatos – incontestes – entendo que a exasperação da multa,
elevando-a ao patamar de 150%, mostra-se irrepreensível, por isso deve ser
mantida.”

É dizer, nos termos do v. acórdão recorrido, a conduta do contribuinte, de emitir grande parte das suas notas, mas deixar de preencher as declarações exigidas no período, seria suficiente para configurar a prática de crime contra a ordem tributária, justificando a exasperação da sua penalidade.

Divergência com base no Acórdão nº 1201-003.411:

No entanto, ao assim proceder, o aresto contrariou a jurisprudência firmada no Acórdão nº 1201-003.411 (doc. nº 05, cit.), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, aqui arrolado como paradigma.

Naquele caso, tal como no presente, a multa foi qualificada sob a premissa de que a omissão de receitas, somada à apresentação de declarações zeradas ou com valores muito inferiores aos devidos, constituiria sonegação fiscal, ensejando a majoração da penalidade. Ao final, contudo, concluiu o CARF que a qualificação era indevida, eis que tais condutas não equivaliam à sonegação ou fraude, que dependia da comprovação de atos dolosos como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testas de ferro”) e falsidade ideológica. É ver: (grifos nossos)

“Multa de ofício qualificada. Fraude. Sonegação. Dolo. Não pagamento de tributo. DCTF zerada. Não caracterização.

Uma vez ausente a figura do dolo, a multa qualificada deve ser afastada.

O não pagamento de tributo, a não apresentação de declaração ou a apresentação de declaração inexata, por si só, não revelam condutas dolosas.

Tratam-se, na verdade, de situações típicas que ensejam a aplicação da multa de ofício de 75% (e não 150%), nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996.” (PTA nº 10882.720134/2014-20, Rel. LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI, j. em 11.12.2019)

Vale conferir também a fundamentação do julgado neste ponto:

“A qualificação da multa (de 75% para 150%), que foi mantida pela decisão recorrida, parte da premissa de que a omissão de receitas em questão (de R\$ 36.945.033,21, do total auferido de R\$ 50.740.162,11, ou seja 73%), somado ao fato de não declará-las integralmente em DIPJ e DCTF (estas haviam sido ‘zeradas’, ...) constitui prática reiterada de sonegação fiscal, ensejando, assim, a duplação da penalidade. (...)

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), nota-se que é imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, não somente no seu aspecto objetivo (não pagar tributo, não declarar receita ou apresentar declaração inexata), mas principalmente no seu aspecto subjetivo (vontade ou intenção de esconder ou mudar os fatos).

Essas situações, na verdade, normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzem a erro o trabalho da fiscalização.

Trata-se dos ditos atos dolosos ou fraudulentos, que levam ao caminho do crime de sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de ‘notas fiscais frias’, ‘notas fiscais de favor’, interposição fraudulenta de pessoas (‘laranjas’ ou ‘testas de ferro’), falsidade ideológica, declarações adulteradas, documentos falsos etc.

São essas as condutas referidas nos artigos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64, dispositivos estes que conferem natureza penal à conduta e que demanda o cumprimento do ônus de provar o elemento doloso por parte de quem acusa.

(...)

Com efeito, o ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos: (i) elemento objetivo, que corresponde propriamente ao ilícito de não pagar ou postergar o tributo e, consequentemente, apresentar declaração inexata ou deixar de cumprir a respectiva obrigação acessória); e (ii) elemento subjetivo, isto é, o dolo específico de impedir o conhecimento do fato gerador ou, mais ainda, de tentar modificar os fatos.

Todo lançamento parte de um ilícito tributário (elemento objetivo). Contudo, somente o ilícito praticado em evidente intenção de ‘fraudar’ o fisco apresentará o dolo (elemento subjetivo), esta sim a condição necessária e suficiente para a qualificação da multa. (...)

Nessa situação particular, cumpre ainda destacar que não há nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida simulada ou fraudulenta por parte da Recorrente. (...)

Merece atenção, ainda, o fato de que foi a conduta da Recorrente de não declarar ('zerar as DCTF') e pagar menos tributos do que o devido o fato que acabou atraindo a fiscalização de suas atividades.

Ainda que a contribuinte, ao não pagar tributos que sabiam-se ser devidos, possa ter realizado uma conduta contrária a moral e a ética, a bem da verdade esta conduta não constitui crime de sonegação fiscal (...).

Ora, o não pagamento de tributos, falta de declaração e/ou a apresentação de declaração inexata que é exatamente o que ocorreu nesta situação particular -já são hipóteses tipificadas no Direito Tributário que ensejam a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa, prejudicando a qualificação.

Adotando esse racional, entendo aplicável a multa de ofício ordinária de 75%, e não a multa qualificada de 150%.”

A divergência fica clara no quadro comparativo abaixo:

Similitude no contexto fático

Acórdão Recorrido

Qualificação da multa aplicada pelo Fisco, sob alegação de sonegação, em virtude da omissão de receitas pelo contribuinte, cumulada com a apresentação de declarações zeradas ou com valores muito inferiores aos devidos.

Acórdão Paradigma

Qualificação da multa aplicada pelo Fisco, sob alegação de sonegação, em virtude da omissão de receitas pelo contribuinte, cumulada com a apresentação de declarações zeradas ou com valores muito inferiores aos devidos.

Fundamentação e conclusão do acórdão

Acórdão Recorrido

Julgou válida a qualificação da multa, sob a premissa de que o descumprimento das obrigações acessórias, cumulado à omissão de receitas, seria conduta suficiente para a caracterização do dolo e de sonegação fiscal.

Acórdão Paradigma

Afastou a qualificação da multa, asseverando que a omissão de receitas, associada à apresentação de declarações zeradas, não é suficiente para a majoração da penalidade, que depende da comprovação da prática de atos dolosos e fraudulentos, como o uso de notas fiscais frias, interposição fraudulenta, falsidade ideológica etc.

Nítido, pois, o dissídio jurisprudencial.

Divergência com base no Acórdão nº 1201-002.977:

No tema, o aresto recorrido também contrariou a jurisprudência firmada pelo CARF no Acórdão nº 1201-002.977 (doc. nº 06, cit.), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção indicado como paradigma.

Naquele julgado, este Conselho uma vez mais afastou a qualificação, salientando que a apresentação de DIPJs e DCTFs, de forma reiterada, com valores inferiores aos corretos, não caracterizava sonegação, mas sim omissão de receitas, apta a ensejar a aplicação da multa de 75%. É ver:

“Aplicação de multa qualificada. Ausência de caracterização de conduta dolosa.”

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Nos termos das Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96.” (PTA nº 10980.725834/2011-50, Rel. GISELE BARRA BOSSA, j. em 11.06.2019)

Vale conferir também o voto da Relatora

“93. As autoridades fiscal e julgadora consideraram que a contribuinte, ao apresentar DIPJ e DCTF, reiteradamente, com valores de receita bruta muito inferior aos valores de receita omitida, teria agido de forma dolosa com a intenção de impedir o conhecimento por parte da Receita Federal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o que enseja a aplicação

da multa qualificada de 150%, conforme atual §1º do artigo 44 (antigo inciso II), da Lei nº 9.430/96, verbis: (...).

94. Não podemos olvidar que a aplicação de multa qualificada é medida de caráter excepcional. Na prática, as autoridades fiscal e julgadora não lograram êxito em comprovar que a Recorrente teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (...)107. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexo entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e caracterização efetiva do dolo. Esse é o entendimento deste E. C. CARF, verbis: (...).

112. As autoridades fiscais, no curso do processo administrativo, não cuidaram de trazer elementos probatórios sólidos hábeis a demonstrar o intuito doloso do contribuinte, além da própria omissão de receitas, capazes de caracterizar a aplicação da multa qualificada. Ao revés, limitaram-se a dizer que a apresentação de declarações com valores inferiores aos valores de receita omitida de forma reiterada enseja a qualificação, sem adentrar na questão da existência ou não de sonegação, fraude ou conluio (fl.1786). (...)

114. Em vista de todas as razões fáticas e jurídicas aqui expostas, não cabe aplicar in casu penalidade no percentual de 150% como se estivéssemos diante de um caso de interposição fraudulenta de pessoas e/ou falsificação de documentos fiscais. Tal imputação, além de violar o artigo 112, do CTN, afronta as já citadas Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34.”

Como se verifica, o Acórdão nº 1201-002.977 exigiu cabal demonstração, pelo Fisco, da conduta dolosa imputada à empresa, asseverando que a omissão de receitas, cumulada com a apresentação reiterada de DIPJs e DCTFs zeradas ou com valores baixos, não justificava a citada qualificação. Para que não haja dúvida quanto ao dissenso, veja-se o quadro abaixo:

A PGFN apresentou suas contrarrazões (fls. 8417/8436), não se insurgindo quando ao conhecimento, mas, tão somente, quanto ao mérito. A razão aduzida para a manutenção do Acórdão Recorrido nessa matéria pode ser sintetizada através do seguinte excerto:

Consta que o contribuinte, de forma reiterada, por todo o ano-calendário de 2011 e de 2012, com base em tese não amparada legalmente, deixou de emitir notas fiscais em sua totalidade ou emitiu Notas Fiscais apenas relativas aos ad valorem e pelo serviço de gestão de fluxo de caixa, não emitindo as notas relativas ao “fator” descontado no serviço de factoring, procedimentos que tiveram indubitavelmente o objetivo de zerar ou diminuir quase que em sua totalidade os valores das contribuições e impostos devidos no período fiscalizado, diga-se, uma clara ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias

materiais e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Constatou-se também que não se trata de mero erro ou atraso no recolhimento de tributos, mas de efetivo e claro interesse em não recolher os tributos, de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador em relação ao Fisco (dolo de fraude ou sonegação fiscal).

Como visto, as infrações apuradas decorrem de prática reiterada. Trata-se, assim, de típico caso de **dolo reiterado, caracterizado pela prática do mesmo ilícito por seguidas vezes**, no sentido de burlar o legítimo pagamento do tributo, por meio da conduta de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Apresenta-se sem qualquer mácula a majoração da multa qualificada imposta ao contribuinte, considerando-se todo o corpo probatório e indiciário que instrui os presentes autos, e muito bem demonstrando a materialidade da conduta dolosa do sujeito passivo.

A conduta adotada pelo contribuinte conduz automaticamente ao preenchimento das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, sendo cabível a qualificação da multa.

III - RECURSO ESPECIAL DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO JOÃO MANUEL MAGRO

Ao ora recorrente foi atribuída a responsabilidade tributária em razão do mesmo ser o representante legal à época dos fatos (Diretor Presidente de 16/04/2009 a 01/04/2011), nos termos dos art. 124, I e 135, III do CTN.

No Despacho de Admissibilidade, não há uma indicação expressa do título da matéria controvertida, mas da leitura da análise empreendida, podemos inferir tratar-se da RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIO ADMINISTRADOR. APLICAÇÃO DO Art. 135, III do CTN, sendo este o título da matéria que será tratada por Conselheiro. Os Paradigmas oferecidos e admitidos pelo Despacho de Admissibilidade foram os Acórdãos nº 1201-003.407 e nº 1101-001.239.

Para a constituição do dissídio, assim restou justificado no Exame de Admissibilidade:

No caso do Acórdão 1201-003.407

Com efeito, naquele processo, tal como neste feito, o Fisco atribuiu ao sócio-diretor a responsabilidade pelo tributo supostamente devido e omitido pela empresa autuada, com fulcro no art. 135, III, do CTN. Contudo, ao final, concluiu a Turma que, sem a prova cabal da conduta dolosa praticada pela pessoa física, a sua responsabilização era indevida. É conferir:

“Responsabilidade Tributária. Sócio Administrador. Artigos 124, I e 135, III do CTN. Ausência de comprovação de conduta dolosa ou interesse comum. Improcedência.

Inexistindo motivação ou prova de que a omissão de receitas envolveu prática de conduta dolosa ou confusão patrimonial apta a caracterizar interesse comum, não há que se falar em responsabilidade tributária do sócio, ainda que com poderes de gestão.” (PTA nº 19515.720665/2014-75, Relator Conselheiro ALLAN MARCEL WARWAR TEIXEIRA, j. em 11.12.2019)

Eis a fundamentação do julgado neste ponto:

“Responsabilidade solidária

De uma breve leitura dos artigos 124, I e 135, III, do CTN, verifica-se que a responsabilização pessoal de sócio administrador depende da comprovação cabal, respectivamente: (i) da existência de efetivo interesse comum, que se identifica, na prática, da confusão patrimonial entre empresa e sócio; e (ii) de conduta com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Dessa forma, o TVF deve demonstrar que a pessoa qualificada como responsável pessoal ‘abusou’ da personalidade jurídica da empresa ou que agiu conscientemente na prática de atos dolosos para esconder ou adulterar fatos geradores tributários.

Quer a autoridade fiscal ver prevalecer o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mister que ela comprove a participação direta e consciente do administrador na realização de fraude ou sonegação.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que já foi reconhecido e consolidado pelo STJ, por meio da súmula 430, que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. (...)

Também a mera qualificação de diretor, gerente ou representante da empresa autuada, desacompanhada de motivação e comprovação de prática de conduta dolosa, não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal ou solidária.

Ora, não há dúvidas de que a Recorrente exerce um cargo de administração, afinal é sócio assim qualificada, mas isso, por si só, é insuficiente para colocá-la como sujeito passivo da obrigação tributária da empresa.

Diante dessas considerações, afasto a imputação da responsabilidade solidária do sócio.”

A divergência fica clara no quadro comparativo abaixo

Similitude no contexto fático

Acórdão Recorrido

Inclusão no polo passivo de sócio que tinha poderes de gestão no período autuado. O Fisco não individualizou qualquer ato doloso por ele praticado de forma pessoal, com excesso de poderes, violação à lei, ao contrato social ou aos estatutos. Sustentou apenas que o sócio atuava na administração da empresa na época em que a pessoa jurídica descumpriu suas obrigações tributárias, o que, por si só, justificaria sua responsabilização.

Acórdão Paradigma

Inclusão no polo passivo de sócio que tinha poderes de gestão no período autuado. O Fisco não individualizou qualquer ato doloso por ele praticado de forma pessoal, com excesso de poderes, violação à lei, ao contrato social ou os estatutos. Sustentou apenas que o sócio atuava na administração da empresa na época em que a pessoa jurídica descumpriu suas obrigações tributárias, o que, por si só, justificaria sua responsabilização.

Fundamentação e conclusão do acórdão

Acórdão Recorrido

Julgou válida a responsabilização com fulcro no art. 135, III, do CTN, pelo mero fato de o sócio atuar como representante da empresa no período, possuindo poderes de gestão.

Acórdão Paradigma

Afastou a responsabilização com fulcro no art. 135, III, do CTN. Consignou que a qualificação como diretor, gerente ou representante legal da empresa era insuficiente para ensejar a responsabilidade, sendo necessário comprovar e individualizar os atos dolosos praticados pela pessoa física, com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos.

No caso do Acórdão nº 1101-001.239

Naquele julgado, este CARF afastou a responsabilidade dos sócios-diretores pelos créditos autuados, visto que não foram apontados atos concretos por eles praticados com excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatutos, como exige o art. 135, III. Veja-se a ementa do julgado:

“Responsabilidade Solidária. Pessoas Físicas. A autoridade fiscal jamais apontou qualquer ato em afronta à lei ou aos estatutos das companhias em causa que tenha sido praticado pelas pessoas físicas em análise, o que não autoriza a responsabilidade solidária prevista no art. 135, inc. III, do CTN.” (PTA nº 11516.721847/201107, Relator BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, j. em 04.02.2015)

Veja-se, ainda, a fundamentação do voto condutor nesta parte:

“Não devem prevalecer as responsabilizações aqui examinadas.

Com efeito, a autoridade fiscal jamais apontou qualquer ato em afronta à lei ou aos estatutos das companhias em causa que tenha sido praticado

pelas pessoas físicas em análise, e isso nem mesmo quanto ao Sr. Marcelo Pizani, que detinha a posição central nos negócios do grupo.

Deveras, apenas se diz que o Sr. Marcelo Pizani 'participou e assinou todos os atos referentes aos eventos societários em questão, consoante pode ser atestado pela leitura das atas de Assembleias Gerais relativas às quatro empresas' (fl.1354), o que não é suficiente para que este sócio tenha de responder pelos créditos tributários devidos pela Florença Veículos S/A.

O sócio, mesmo que se cuide do sócio-gerente, não se confunde com a pessoa jurídica de cujo capital participa, e o inciso III do art. 135 do CTN expressa e restritivamente só atribui a responsabilidade solidária àquele em relação aos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Não há que se falar em qualquer constatação dos atos a que alude o preceito legal discutido pelo simples fato de o sócio-gerente ter participado de assembleias gerais das companhias em que detém investimentos.

Na condição de um dos principais acionistas das empresas em análise, é muito natural que o Sr. Marcelo Pizani tenha participado de suas assembleias, e entender que essa circunstância engendra a solidariedade tratada no inciso III do art. 135 consagraria, ao fim e ao cabo, a responsabilidade dos sócios gerentes por todos os lançamentos de ofício constituídos contra a respectiva sociedade, que participam de assembleias gerais, assinam balanços efetuados por contadores e etc..

É óbvio que tal interpretação, portanto, conduz ao absurdo, e nesse quadro há de ser rechaçada, na esteira das mais comezinhas regras de hermenêutica.

De mais a mais, é despiciendo aduzir que as infrações à lei a que alude o dispositivo legal sub examen não se confundem com o descumprimento do dever legal de pagar tributo (...).

Por todo o exposto, em sendo mantidas as exigências em face da Florença Veículos S/A, DOU PROVIMENTO aos Recursos Voluntários dos demais sujeitos passivos, de modo que não devem responder pelos créditos tributários mantidos."

Como se verifica, diferentemente do que ocorreu in casu, no Acórdão nº 1101-001.239 este Conselho exigiu cabal demonstração pelo Fisco de quais foram as condutas praticadas de forma pessoal e concreta pelas pessoas físicas incluídas no polo passivo, afirmando que não basta para tanto a sua mera condição de sócio, representante, diretor ou gerente da pessoa jurídica. O dissenso jurisprudencial, uma vez mais, fica claro abaixo:

Similitude no contexto fático

Acórdão Recorrido

Responsabilização de sócio-diretor sem comprovação da prática de ato doloso praticado pela pessoa física com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos.

Acórdão Paradigma

Responsabilização de sócios-diretores sem comprovação da prática de ato doloso praticado pelas pessoas físicas com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos.

Fundamentação e conclusão do acórdãoAcórdão Recorrido

Julgou válida a responsabilização com fulcro no art. 135, III, do CTN, em virtude da mera condição de gestor da empresa ao tempo do fato gerador.

Acórdão Paradigma

Afastou a responsabilização com fulcro no art. 135, III, do CTN, ante a falta de comprovação da prática atos dolosos pelas pessoas físicas indicadas.

IV - RECURSOS ESPECIAIS DOS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS PAULO HENRIQUE OLIVEIRA DE MENEZES, CARLOS HENRIQUE PEDROSA LOPES E MAURÍCIO DE SOUZA MASCOLO.

Tratam-se de Recursos de Divergência apresentados pelas pessoas físicas indicadas acima, cujos conteúdos são idênticos, tendo o Despacho de Admissibilidade reconhecido o dissenso jurisprudencial nos mesmos termos do que se abordou no tópico do Recurso Especial do responsável tributário João Manuel Magro.

Entretanto, cabe destacar que o seguimento se fez apenas em relação aos responsáveis tributários Paulo Henrique Oliveira de Menezes e Maurício de Souza Mascolo, uma vez que o Recurso Especial de Carlos Henrique Pedrosa Lopes foi considerado intempestivo.

A PGFN ofereceu suas contrarrazões (fls. 8417/8436), silente quanto ao conhecimento, mas se insurgindo apenas em relação ao mérito para afirmar que: i) “Os sócios administradores concorreram, diretamente para a prática de infrações à legislação tributária”; ii) “foi com a administração, dentre outras, de sua pessoa, que a Brickell, sistemática e continuadamente em 2011 e 2012 prestou à Secretaria da Receita Federal do Brasil informações falsas no preenchimento da DIPJ apresentada, não transmitiu sua Escrituração Contábil Digital – ECD, bem como não emitiu a totalidade de suas Notas Fiscais; iii) os atos apontados, “a partir da conduta reiterada e sistemática na prática com o único propósito de evitar o conhecimento dos fatos geradores pela RFB”, por si só se ajustam “à norma inserida nos artigos da Lei nº 4502/64, a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007); iv) encontra-se correto enquadramento legal, pois “temos que

perfeitamente cabível à situação em tela a indicação do art. 135, III, do CTN, para fundamentar a sujeição passiva dos sócios de fato da sociedade”.

Por fim, consoante consignado no Recurso Especial da PGFN, “*somente estão em julgamento aqui os Recursos Especiais interpostos pelos responsáveis solidários João Manuel Magro, Paulo Henrique Oliveira de Menezes e Maurício De Souza Mascolo*”.

É o Relatório, naquilo que entendo essencial.

VOTO VENCIDO

TEMPESTIVIDADE

A tempestividade foi atestada quando do exame de admissibilidade para ambos os Recursos. Os mesmos foram considerados tempestivos, exceto o do Sr. Carlos Henrique Pedrosa Lopes, não conhecido por intempestividade.

CONHECIMENTO

Breve Histórico

O presente PAF refere-se a lançamento, por auto-de-infração, de crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativos aos anos-calendário de 2011 e 2012, motivado pela constatação de omissão de receita por parte do sujeito passivo principal – BRICKELL. Adicionalmente, foi lavrada multa de ofício qualificada e agravada, além de responsabilização solidária dos administradores das pessoas jurídicas que integrariam o “grupo econômico”.

Na 2ª Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Sessão de Julgamento do CARF, a multa foi reduzida para 150% e afastada a responsabilidades das pessoas jurídicas acusadas de interesse comum, nos termos do art. 124, I do CTN, cuja ementa encontra-se transcrita no relatório integrante deste voto.

Eis as razões da redução (agravamento) constantes do voto condutor do Acórdão Recorrido:

No meu sentir, como já tive oportunidade de me expressar em diversas oportunidades e acórdãos de minha relatoria (entre eles, Ac. 1402-002.511), o agravamento da penalidade só se mostra possível quando presentes (ou ausentes) atos do fiscalizado no sentido de tolher ou obstruir o procedimento fiscal de forma contumaz, o que não parece ter sido o caso dos autos, já que, integral ou parcialmente, na data fixada ou após esta, a contribuinte apresentou o que lhe foi exigido e contribuiu para que a execução fiscal se desenrolasse e chegasse ao final, tanto que os lançamentos puderam ser perpetrados.

Ademais, milita a favor da recorrente os dizeres da Súmula CARF nº 96:

Súmula CARF nº 96

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

E farta jurisprudência:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APRESENTAÇÃO PARCIAL DA DOCUMENTAÇÃO SOLICITADA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVRO DIÁRIO E RAZÃO.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. HIPÓTESE DE INAPLICABILIDADE.

Inaplicável o agravamento da multa de ofício em face do não atendimento à intimação fiscal para apresentação dos livros contábeis e documentação fiscal, já que estas omissões têm consequências específicas previstas na legislação de regência, que no caso foi o arbitramento do lucro em razão da falta da apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. (Ac. CSRF nº 9101-001.468)

MULTA AGRAVADA POR FALTA DE ENTREGA DE DOCUMENTOS. LUCRO ARBITRADO PELA NÃO APRESENTAÇÃO DOS REGISTROS CONTÁBEIS. NORMAS QUE DEVEM SER INTERPRETADAS DE FORMA CONJUGADAS.

A não apresentação de documentos necessários à demonstração do lucro real tem como consequência o arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN e artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995. Contudo, uma vez arbitrado o lucro pela falta de apresentação dos documentos exigidos, não cabe o agravamento da multa. A mesma circunstância que caracteriza um fato típico não pode ser, ao mesmo tempo, causa de aumento da reprimenda prevista para o próprio fato típico.

Para a não apresentação dos livros e demais documentos necessários à apuração do lucro real a consequência é a exigência dos tributos de forma arbitrada, não cabendo exigir, concomitantemente, o agravamento da multa pela não apresentação de documentos.

Ademais, o agravamento da multa só é cabível quando a autoridade fiscal não dispõe de meios para obter as informações de que necessita e o contribuinte nega-se em fornecê-las. Nos casos de omissão de receitas constatadas a partir das GIAS do ICMS, que caracterizam informações hábeis para lastrear lançamento de crédito tributário, à semelhança dos depósitos bancários de origem não comprovada, a autoridade fiscal já dispõe dos meios para efetuar o lançamento. A omissão quanto ao esclarecimento da origem dos valores tem como consequência a presunção de omissão de receita e não o agravamento da multa. (Ac. nº 1402-001.416).

Como a motivação do arbitramento foi justamente a falta de apresentação da escrituração comercial e fiscal (TVF – fls. 1230 “tendo em vista que a empresa deixou de apresentar a escrituração comercial e fiscal, bem como não promoveu o recolhimento dos tributos correspondentes, nem os declarou em DCTF, não restou a fiscalização outra alternativa que não o arbitramento do Lucro nos termos do Art. 530, Inciso III do Decreto nº. 3.000/99”), descabe o agravamento da multa, pelo que o afasto.

Resumindo em relação a este tópico, mantenho a qualificação da multa e obsto o agravamento, de forma que a multa de ofício fica reduzida a 150%.

Feita essa pequena introdução, passemos à análise de conhecimento.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

DIVERGÊNCIA QUANTO À RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAS PESSOAS JURÍDICAS – ART. 124, I, DO CTN (Paradigma nº 1201-001.453)

Entende este Conselheiro que o Recurso Especial da PGFN não deva ser conhecido.

Explico:

No Acordão Recorrido, a exclusão da responsabilidade teve em conta o fato não ser somente o fato das empresas pertencerem a um mesmo grupo econômico ou possuir um laime contratual, mas ser *“necessária a constatação e a prova da participação conjunta de pessoas quando da ocorrência do fato gerador, devendo estas serem copartícipes diretas das infrações imputadas pelo Fisco”*. No caso, uma omissão de receita realizada pela contribuinte principal – Brickell.

No Acordão Paradigma, a situação fática é diversa. Trata-se de um caso de interposição fraudulenta de terceiros, tendo sido o conjunto probatório acostados aos autos o fator decisivo para a manutenção da responsabilidade tributária. Vejamos excertos do Acórdão Paradigma:

“A fiscalização constatou que houve **interposição fraudulenta de terceiros**, como tentativa de ocultar as atividades da empresa, que atuaria dentro de um grupo econômico capitaneado por empresas ligadas à Torlim.

A acusação fiscal foi formulada nos seguintes termos:

O Sr. Jorge Machado trabalhou na empresa Torlim Produtos Alimentícios Ltda, CNPJ 03.426.346/0000144 até setembro de 2010.

O sr. Jorge Machado trabalhou no AC 2009 para a TORLIM PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, CNPJ 03.426.346/0001- 44, empresa de propriedade do Sr. Jair Antonio de Lima, recebendo o valor bruto de R\$ 42.629,00. No AC 2010 recebeu rendimento bruto de PF no valor de R\$ 18.000,00. Tal fato corrobora com a informação SECAT/IRF/CTA nº 019/2013, constante nos autos do Mandado de Segurança nº 50166439120134047000, impetrado

pela Garantia Total Ltda, quanto à falta de capacidade econômica e financeira para aporte do capital social na GARANTIA TOTAL LTDA.

O sr. Cleber Gaeta, no AC 2009, conforme DIRPF, recebeu rendimentos do trabalho assalariado das empresas TORLIM PRODUTOS ALIMENTÍCIOS, CNPJ 03.426.346/0001-44, empresa de propriedade do Sr. Jair Antonio de Lima, no valor bruto de R\$ 11.035,10 e da GARANTIA TOTAL LTDA, CNPJ 10.197.224/0001-99, empresa que esteve formalmente até 03/2009 sob a administração do Sr. Jair Antonio de Lima e até 08/2010 sob a administração formal do Sr. Pedro Cassildo Pascutti, o valor de R\$ 8.410,80 totalizando R\$ 19.445,90 de rendimento bruto no AC 2009. No AC 2010 recebeu da GARANTIA TOTAL LTDA, CNPJ 10.197.224/0001-99, o valor de R\$ 11.610,47 e declarou rendimentos recebidos de PF no valor de R\$ 5.850,00 por mês, totalizando R\$ 70.200,00 no ano, SEM O RECOLHIMENTO DE CARNÊ LEÃO, evidenciando a criação de fundo para fluxo de caixa. Tal fato corrobora com a informação SECAT/IRF/CTA nº 019/2013, constante nos autos do Mandado de Segurança nº 50166439120134047000, impetrado pela Garantia Total Ltda, quanto à falta de capacidade econômica e financeira para aporte do capital social na GARANTIA TOTAL LTDA.

Os Senhores Jorge Machado e Cleber Gaeta são os únicos sócios da pessoa jurídica MACHADO & GAETA que, conjuntamente com o Sr. Jorge Machado, adquiriram em 08/2010 a pessoa jurídica GARANTIA TOTAL LTDA, CNPJ 10.197.224/0001-99, **empresa que faturou mais de R\$ 104.000.000,00 (Cento e quatro milhões de reais) pelo valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais).**

A empresa Machado & Gaeta foi aberta com capital social de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) sendo que o Sr. Jorge Machado aportou o valor de R\$ 110.000,00 (Cento e dez mil reais) e o Sr. Cleber Gaeta aportou o valor de R\$ 90.000,00 (Noventa mil reais).

O Sr. Jorge Machado, no ano calendário de 2009 possuía numerários a receber no valor de R\$ 117.294,12. **No ano calendário de 2010 declarou rendimentos até agosto (mês da suposta transação) o total de R\$ 12.000,00. Nota-se que não há renda nem para subsistência.**

O Sr. Cleber Gaeta, no ano calendário de 2009, não possuía bens nem numerários. No ano calendário de 2010, declarou rendimentos até agosto o total de R\$ 58.410,47. O valor é insuficiente para o aporte de R\$ 90.000,00 feita na Machado e Gaeta.

Conforme descrito no item 4.1.4 - DO CAPITAL SOCIAL APORTADO NA PESSOA JURÍDICA, a empresa não logrou comprovar a integralização do capital.

Isto posto, deduz-se que os Senhores Jorge Machado, CPF 766.978.198-04 e Cleber Gaeta, CPF 177.789.398-43 não tinham capacidade econômica para serem os sócios da MACHADO E GAETA, CNPJ 12.504.161/0001-00, e consequentemente serem sócios da GARANTIA TOTAL LTDA.

(...)

4. Da responsabilidade solidária

a) Em relação à Torlim e ao Sr. Jair Antonio de Lima

Os autos demonstram que o Sr. Jair Antonio de Lima foi sócio da GARANTIA TOTAL LTDA. até março de 2009, pessoalmente e por meio das pessoas jurídicas GARANTIA PARTICIPAÇÕES LTDA. e JPP EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

A fiscalização demonstrou que, de fato, a participação do Sr. Jair continuou mesmo depois da sua saída formal da sociedade:

Mesmo após sua saída oficial o Sr. Jair Antonio de Lima continuou a administrar a PJ Garantia Total Ltda. Em 05 de maio de 2010, o Sr. Jair Antonio de Lima passou PROCURAÇÃO, identificando-se como SEU REPRESENTANTE LEGAL, para o Sr. Cleber Gaeta, gerente, para representar a Garantia Total perante a CETESB - Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental. Documento constante do processo CETESB nº 15/00747/06 para representação da Solicitação de Alteração da Razão Social (doc. 15018359 do referido processo).

Com efeito, o Sr. Jair Antonio de Lima é sócio de diversas empresas que compõem o grupo, conforme quadro elaborado pela fiscalização às fls. 29.815. Penso que está comprovado seu real interesse e atuação na Garantia Total, mesmo depois de sua saída formal, mediante alienação, por valor irrisório, para dois de seus ex-funcionários, conforme demonstrado ao norte deste voto.

A Justiça também se manifestou nesse sentido, mediante Acórdão no processo n. 1010997-2, prolatado pela 13ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, em 26/02/2014, como bem observado pela DRJ de Brasília (grifos no original):

AGRAVO DE INSTRUMENTO. MEDIDA CAUTELAR.

ARRESTO. INDÍCIOS DE INEXISTÊNCIA DE PATRIMÔNIO E EXERCÍCIO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL ATRAVÉS DE TERCEIRO. PROVA LITERAL DA EXISTÊNCIA DE DÍVIDA LÍQUIDA, CERTA E EXIGÍVEL. CAUTELA NECESSÁRIA PARA ASSEGURAR O RESULTADO ÚTIL DO FUTURO PROCESSO DE EXECUÇÃO. VENDA ANTECIPADA AUTORIZADA. PRODUTO PERECÍVEL. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

Desse julgado, extrai-se o seguinte excerto:

“(...) No caso presente, a agravante demonstrou ser credora de quantia líquida, certa e exigível representada em nota promissória vencida em 07/06/2011 no valor de R\$ 4.225.026,60 (fl. 42).

A devedora Torlim Alimentos S/A possui sede em endereço certo e conhecido e não há provas de tentativas de ausentar-se furtivamente, de

alienação de bens, da contração de dívidas extraordinárias, de transferência de bens para terceiros.

Contudo, consta dos autos que a agravada Torlim não possui em seu patrimônio bens móveis ou imóveis que possam assegurar a satisfação do crédito representado pela nota promissória.

Com efeito, em nenhum momento a empresa Torlim demonstrou nos autos ser proprietária de bens ou ativos.

Os documentos referentes à concretização do arresto evidenciam que a empresa Torlim Alimentos S/A reduziu sua atuação no comércio de carnes, na medida em que parte dos produtos constados foram importados em nome da empresa Garantia Total Ltda., consoante se admite em suas manifestações nos autos.

*O meio fraudulento encontrado pela agravada Torlim para frustrar a satisfação dos seus credores consiste, portanto, na inexistência de patrimônio físico e em operar na importação e **comércio de carnes através de outras empresas, no caso específico, por meio da empresa Garantia Total Ltda.***

Soma-se à este meio ardiloso de agir o fato da agravada responder a diversas demandas judiciais nas quais são cobrados valores consideráveis de natureza trabalhista e civil.

Registre-se que a celebração de acordos e o exercício do direito de defesa nos referidos processos não afetam a finalidade de demonstrar que a agravada possui, aparentemente, um passivo superior ao seu ativo. (...)

O conjunto probatório é robusto e nos leva a concluir pela responsabilidade solidária da empresa Torlim e do Sr. Jair Antonio de Lima, assim como pela regularidade na aplicação dos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional, entendimento também adotado em primeira instância, cujos fundamentos acolho e reproduzo:

(...)

A documentação acostada aos autos e as conclusões da fiscalização indicam que o Sr. Pedro Cassildo realmente atuava, com poderes de administração, além de ser encarregado da elaboração contábil da empresa, que, como visto, foi apresentada de forma imprestável, com valores ínfimos e em total desacordo com a legislação.

(...)

De acordo com os fatos e documentos comprobatórios acostados aos autos entendo correta a responsabilidade solidária imputada à Torlim e aos Srs. Jair Antonio de Lima e Pedro Cassildo Pascutti.

Descabe, por fim, o argumento de que deveria ser aplicado ao caso o disposto no artigo 112 do CTN, posto que o trabalho fiscal e as decisões judiciais trazidas aos autos não se constituem em meros indícios, mas em provas das infrações, não restando espaço para dúvidas razoáveis, que ensejariam a aplicação do dispositivo.

Com efeito, oriento meu voto para NÃO CONHECER do Recurso Especial da PGFN, em razão da inexistência de contextos fáticos similares.

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO PRINCIPAL – BRICKELL

DIVERGÊNCIA QUANTO AO ABATIMENTO DAS IMPORTÂNCIAS RETIDAS NA FONTE (Paradigmas nº 9101.004.149 e nº 9101-003.437)

Este Conselheiro não encontrou razões para divergir do exame monocrático de admissibilidade. No Acórdão Recorrido restou consignado ser imprescindível a apresentação dos informes de rendimentos, para fins de prova do direito creditório pleiteado. Vejamos:

Mais a mais, acrescente-se, inexistem nos autos os imprescindíveis “informes de rendimentos” que devem ser emitidos pelas fontes pagadoras, de tal forma que, somente graças ao parcimonioso e minucioso trabalho da Relatoria de 1º Grau, é que a requerente pôde ver reconhecido valores pleiteados (mesmo parciais), já que a listagem juntada, embora emitida – repita-se – por órgão público (e que poderia servir de subsídio probante), não substitui nem suplanta a exigência prevista nos artigos 942 e 943 do RIR/1999 e, mais especificamente, no §2º deste último dispositivo⁵.

Já nos Acórdãos Paradigmas, a falta de apresentação do informe de rendimentos foi superada. A despeito de ter referências a Instruções Normativas e Soluções de Consultas outras, a base legal na qual se pautou as decisões foi a mesma – art. 923 combinado com o art. 943 do RIR/99 (O Acordão nº 9101.004.149, inclusive, faz também referência ao Acordão 9101-003.437). Vejamos:

Acórdão nº 9101-004.149

Neste sentido, merece destaque o disposto no art. 923 do RIR/99 que a meu ver ratifica o racional adotado pela Solução de Consulta n. 19/2004:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Alinho-me integralmente ao racional até aqui exposto e ratificado pela própria Receita Federal no sentido de que na ausência do Informe de Rendimentos, a

⁵ 2 Art. 943. § 2º O imposto retido na fonte sobre quaisquer rendimentos ou ganhos de capital somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, quando for o caso, se o contribuinte possuir comprovante da retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora, ressalvado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 7º, e no § 1º do art. 8º (Lei nº 7.450, de 1985, art. 55).

apresentação de outras informações e documentos, especialmente a escrita fiscal e contábil da própria beneficiária, pode ser admitida como suficiente para a comprovação do IRRF a ser aproveitado.

Este também é o entendimento externado por esta 1º Turma da CSRF no acórdão n. 9101-003.437 do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que restou assim ementado:

(...)

Acórdão nº 9101-003.437

É que a controvérsia gira em torno do art. 55 da Lei 7.450/85, que ainda hoje é a base legal do §2º do art. 943 do atual Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999).

Portanto, o fato de o recorrido tratar de situação ocorrida no ano-calendário de 1992 e do paradigma se referir ao ano-calendário de 1999 não prejudica a divergência suscitada pela PGFN.

(...)

E a razão para isso é bem simples. Não há como prejudicar um contribuinte por falha/infração cometida por outro. No caso, negar o direito de aproveitamento de retenção na fonte sofrida pelo beneficiário de um rendimento em razão de a fonte pagadora descumprir o dever instrumental de emitir e lhe fornecer o respectivo comprovante de rendimentos e de retenção na fonte.

Não há como impor um ônus para um contribuinte cujo atendimento depende única e exclusivamente de conduta a ser praticada por outro contribuinte (emissão de comprovante de rendimentos e de retenção na fonte).

A imagem de um empregado/servidor que recebe pagamento descontado do IR-Fonte e que não pode computar essa retenção na sua declaração de rendimentos porque a fonte pagadora não emitiu o correspondente informe de rendimentos e de retenção na fonte ilustra bem o que está sendo dito.

O sentido que se dá ao texto da lei não pode conflitar de forma tão flagrante com o sistema jurídico.

Se a fonte pagadora não emite o referido comprovante, ou se o beneficiário do pagamento não tem como obter esse documento da fonte pagadora (e isso pode ocorrer em função de várias situações), não se pode negar ao beneficiário do pagamento o direito ao aproveitamento da retenção que este sofreu e que consegue comprovar com outros meios de prova.

Correto o acórdão recorrido nesse aspecto.

Portanto, oriento meu voto para CONHECER do Recurso Especial do Sujeito Passivo nessa matéria.

**DIVERGÊNCIA QUANTO AO PEDIDO DE DESQUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE,
(Paradigmas nº 1201-003.411 e nº 1201-002.977)**

Entende este Conselheiro que o dissenso jurisprudencial encontra-se formado. No Acordão Recorrido, assim restou assentada as razões para a manutenção da qualificação da multa (75% para 150%):

Contrariamente ao entendimento da recorrente, a qualificação da multa não se fez por “omissão de receitas”, mas pela prática reiterada da contribuinte em apresentar DIPJ com valores zerados (para uma movimentação financeira expressiva), não apresentar escrituração comercial e não cumprir com as obrigações acessórias exaradas pela legislação tributária, não apresentar receita na DACON e declarar DCTF nos AC/2011 e 2012 com poucos tributos e valores baixos.

Mais ainda, deixar de emitir notas fiscais em sua totalidade ou emitir Notas Fiscais apenas relativas aos ad valorem e pelo serviço de gestão de fluxo de caixa, não emitindo as notas relativas ao “fator” descontado no serviço de factoring, procedimentos que tiveram indubitavelmente o objetivo de zerar ou diminuir quase que em sua totalidade os valores das contribuições e impostos devidos no período fiscalizado, diga-se, uma clara ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

No Acórdão 1201-003.411

Já no Acórdão acima, oferecido como paradigma, verifica-se uma situação bem similar. Vejamos:

A qualificação da multa (de 75% para 150%), que foi mantida pela decisão recorrida, parte da premissa de que a omissão de receitas em questão (de R\$ 36.945.033,21, do total auferido de R\$ 50.740.162,11, ou seja 73%), somado ao fato de não declará-las integralmente em DIPJ e DCTF (estas haviam sido “zeradas”, mas retificadas durante a fiscalização) constitui prática reiterada de sonegação fiscal, ensejando, assim, a duplação da penalidade.

(...)

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), nota-se que é imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, não somente no seu aspecto objetivo (não pagar tributo, não declarar receita ou apresentar declaração inexata), mas principalmente no seu aspecto subjetivo (vontade ou intenção de esconder ou mudar os fatos).

Essas situações, na verdade, normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzem a erro o trabalho da fiscalização.

Tratam-se dos ditos atos dolosos ou fraudulentos, que levam ao caminho do crime de sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testas de ferro”), falsidade ideológica, declarações adulteradas, documentos falsos etc.

(...)

Com efeito, o ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos: (i) elemento objetivo, que corresponde propriamente ao ilícito de não pagar ou postergar o tributo e, consequentemente, apresentar declaração inexata ou deixar de cumprir a respectiva obrigação acessória); e (ii) elemento subjetivo, isto é, o dolo específico de impedir o conhecimento do fato gerador ou, mais ainda, de tentar modificar os fatos.

Todo lançamento parte de um ilícito tributário (elemento objetivo). Contudo, somente o ilícito praticado em evidente intenção de “fraudar” o fisco apresentará o dolo (elemento subjetivo), esta sim a condição necessária e suficiente para a qualificação da multa.

Feitas essas considerações, filio-me a corrente segundo a qual o não pagamento de tributos incidentes sobre receitas escrituradas pelo contribuinte, mas não informadas corretamente nas declarações entregues ao fisco, não constitui prova de dolo, fraude ou sonegação.

Falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa: a intenção das partes de esconder o fato gerador do tributo ou de tentar modificar os fatos.

Não se pode juridicamente, contudo, colocar na mesma vala a ocorrência de um ilícito tributário – omissão de receitas escrituradas - com a figura jurídica do dolo.

(...)

Ora, o não pagamento de tributos, falta de declaração e/ou a apresentação de declaração inexata – que é exatamente o que ocorreu nesta situação particular - já são hipóteses tipificadas no Direito Tributário que ensejam a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa, prejudicando a qualificação.

Adotando esse racional, entendo aplicável a multa de ofício ordinária de 75%, e não a multa qualificada de 150%.

No Acórdão nº 1201-002.977

No Acórdão Paradigma acima, o caso ali analisado tratava também de omissão de receitas, tendo sido a multa qualificada pela autoridade fiscal em razão da alegada reiteração da conduta de apresentar DIPJ e DIRF em valor inferior aos valores apurados de receita bruta. Vejamos:

93. As autoridades fiscal e julgadora consideraram que a contribuinte, ao apresentar DIPJ e DCTF, reiteradamente, com valores de receita bruta muito inferior aos valores de receita omitida, teria agido de forma dolosa com a intenção de impedir o conhecimento por parte da Receita Federal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o que enseja a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme atual §1º do artigo 44 (antigo inciso II), da Lei nº 9.430/96, verbis:

(...)

E, na mesma linha do decidido no Acórdão Paradigma analisado no item precedente, concluiu que para se qualificar a multa, necessária é a prova da fraude ou dolo. Vejamos:

101. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. As próprias Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34, afastam a presunção de fraude e deixam clara a necessidade de comprovação do "evidente intuito de fraude do sujeito passivo".

(...)

112. As autoridades fiscais, no curso do processo administrativo, não cuidaram de trazer elementos probatórios sólidos hábeis a demonstrar o intuito doloso do contribuinte, além da própria omissão de receitas, capazes de caracterizar a aplicação da multa qualificada.

Ao revés, limitaram-se a dizer que a apresentação de declarações com valores inferiores aos valores de receita omitida de forma reiterada enseja a qualificação, sem adentrar na questão da existência ou não de sonegação, fraude ou conluio (fl.1786).

Portanto, oriento meu voto para CONHECER do Recurso Especial do Sujeito Passivo nessa matéria.

RECURSO ESPECIAL DOS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS JOÃO MANUEL MAGRO, PAULO HENRIQUE OLIVEIRA DE MENEZES E MAURÍCIO DE SOUZA MASCOLO (Acórdão nº 1201-003.407 e nº 1101-001.239)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIO ADMINISTRADOR. APLICAÇÃO DO Art. 135, III do CTN

Inicialmente, assim como anotado no relatório do presente feito, os comentários a seguir são igualmente válidos e aplicáveis em relação aos Srs. Joao Manuel Magro, Paulo Henrique Oliveira de Menezes e Maurício de Souza Mascolo, porquanto os argumentos manejados são, na essência, os mesmos.

O Acordão Recorrido entendeu pertinente a aplicação do art. 135, III, do CTN, em razão de sua condição de representante legal à época dos fatos, e como a decisão do colegiado foi no sentido de que a omissão de receita com a falta de cumprimento de obrigações acessórias seria o elemento de infração à lei, a consequência lógica seria a aplicação de tal dispositivo. *In verbis*:

Era o representante legal da empresa na época dos fatos, e tal como aponta o fisco, foi com a administração, dentre outras, de sua pessoa, que a Brickell, sistemática e continuadamente em 2011 e 2012 prestou à Secretaria da Receita Federal do Brasil informações falsas no preenchimento da DIPJ apresentada, não transmitiu sua Escrituração Contábil Digital – ECD, bem como não emitiu a totalidade de suas Notas Fiscais; também não se incumbiu de prestar suas contas com o fisco, nos termos da legislação vigente e mesmo legalmente obrigada, não cuidou da apuração dos impostos e contribuições devidos em função do exercício da atividade da empresa, de manter a sua escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, apresentando ao fisco as obrigações acessórias a que estava obrigada, tais como, DIPJ e DCTF, totalmente zeradas.

Ou seja, nítido procedimento de praticar atos com infração de lei.

Todavia, há que se fixar sua responsabilização dentro do período em que exerceu cargos de gestão na Brickell, especificamente, Diretor-Presidente de 16/04/2009 a 01/04/2011.

Contrariamente à acusação fiscal e à decisão recorrida, entendo não ser possível estender a responsabilização por todo o período autuado porque o imputado teria exercido funções gerenciais em outras empresas do grupo.

Entendo que o dissídio encontra-se formado. Vejamos:

No caso do Acórdão Paradigma nº 1201-003.407

Nesse julgado, diferente do Acórdão Recorrido, e na mesma linha de ideias utilizadas para o julgamento da qualificação da multa, o redator do voto vencedor, pertencente ao I. Conselheiro Luiz Henrique Marotti Toselli, consignou ser necessária a comprovação dos atos constitutivos do dolo ou fraude, não sendo a mera condição de ocupante de cargo de administração suficiente para atrair a responsabilização. Vejamos:

A jurisprudência, contudo, firmou-se no sentido de que o não pagamento do tributo pela sociedade não é causa suficiente para que seus representantes se tornem responsáveis pelos débitos fiscais.

Também a mera qualificação de diretor, gerente ou representante da empresa autuada, desacompanhada de motivação e comprovação de prática de conduta dolosa, não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal ou solidária.

Ora, não há dúvidas de que a Recorrente exerce um cargo de administração, afinal é sócio assim qualificada, mas isso, por si só, é insuficiente para coloca-la como sujeito passivo da obrigação tributária da empresa.

Diante dessas considerações, afasto a imputação da responsabilidade solidária do sócio.

Essa conclusão levou em consideração os fundamentos da Súmula 430 do STJ. *In verbis*:

Nesse contexto, não se pode perder de vista que já foi reconhecido e consolidado pelo STJ, por meio da súmula 430, que o *inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*.

Esse entendimento foi ratificado em recurso julgado sob o rito do art. 543-C do CPC (*sistemática de recursos repetitivos*), cuja ementa foi assim redigida:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

[...]

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ªSeção, DJ de 28.02.2005).[...]" (Resp 1.101.728/SP, julgado. Dje 23/03/2009).

No Caso do Acórdão Paradigma nº 1101-001.239

Entendo que o Acórdão Paradigma não é apto a forma o dissenso jurisprudencial. O caso ali analisado tratava de uma acusação de amortização de ágio originado a partir de uma reestruturação societária sem que tivesse havido uma contrapartida econômica ("leia-se, um pagamento a parte não relacionada – que o justificasse."). No caso, a imputação da responsabilidade das pessoas físicas decorreu a partir da construção que, a exemplo de um dos responsáveis, Sr. Marcelo Pizani "participou e assinou todos os atos referentes participou e assinou todos os atos referentes aos eventos societários em questão, consoante pode ser atestado pela leitura das atas de Assembléias (sic) Gerais relativas às quatro empresas" (fl. 1354), o que não é suficiente para que este sócio tenha de responder pelos créditos tributários devidos pela Florença Veículos S/A". Vejamos:

Não há que se falar em qualquer constatação dos atos a que alude o preceito legal discutido pelo simples fato de o sócio-gerente ter participado de assembleias gerais das companhias em que detém investimentos.

Na condição de um dos principais acionistas das empresas em análise, é muito natural que o Sr. Marcelo Pizani tenha participado de suas assembleias, e entender que essa circunstância engendra a solidariedade tratada no inciso III do

art. 135 consagraria, ao fim e ao cabo, a responsabilidade dos sócios-gerentes por todos os lançamentos de ofício constituídos contra a respectiva sociedade, que participam de assembleias gerais, assinam balanços efetuados por contadores e etc..

(...)

As considerações tecidas quanto à irresponsabilidade do Sr. Marcelo Pizani são perfeitamente aplicáveis para o deslinde da questão atinente à pretensa responsabilidade dos Srs. Sérgio Pizzani e Maria Cristina Pizani, que sequer eram diretores da Florença Veículos S/A.

Como se percebe, contextos totalmente diferentes do verificado no Acórdão Recorrido.

Portanto, oriento meu voto para CONHECER do Recurso Especial nessa matéria apenas quanto ao primeiro paradigma.

MÉRITO

Com relação ao mérito, temos:

1) DIVERGÊNCIA QUANTO AO ABATIMENTO DAS IMPORTÂNCIAS RETIDAS NA FONTE

Este Conselheiro já teve a oportunidade de se manifestar em outras ocasiões, no sentido da aplicação dos fundamentos da Súmula CARF Nº 143.

Súmula CARF nº 143

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2019

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

Acórdãos Precedentes:

9101-003.437, 9101-002.876, 9101-002.684, 9202-006.006, 1101-001.236, 1201-001.889, 1301-002.212 e 1302-002.076.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Nesse sentido, não pode a autoridade administrativa negar o direito creditório pleiteado pelo sujeito passivo, em razão da mera inexistência de “informe de rendimentos” produzidos ou encaminhados pela fonte pagadora dos rendimentos (terceiros).

Com efeito, entendo que assiste razão ao Sujeito Passivo, e, portanto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO do Recurso Especial nessa matéria, devendo o feito ser baixado para a DRJ, de modo a se verificar se o conjunto probatório oferecido pelo contribuinte é suficiente para

provar o direito creditório pleiteado. Ou seja, que autoridade de 1ª instância não limite a prova da retenção ao comprovante de rendimento fornecido por terceiros.

2) DIVERGÊNCIA QUANTO AO PEDIDO DE DESQUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE

Nessa matéria, peço licença para adotar as mesmas razões de decidir que são encontradas no voto do I. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, no Acórdão nº 1201-003.411, acompanhadas das minhas homenagens:

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), nota-se que é imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, não somente no seu aspecto objetivo (não pagar tributo, não declarar receita ou apresentar declaração inexata), mas principalmente no seu aspecto subjetivo (vontade ou intenção de esconder ou mudar os fatos).

Essas situações, na verdade, normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzem a erro o trabalho da fiscalização.

Tratam-se dos ditos atos dolosos ou fraudulentos, que levam ao caminho do crime de sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testas de ferro”), falsidade ideológica, declarações adulteradas, documentos falsos etc.

São essas as condutas referidas nos artigos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64, dispositivos estes que conferem natureza penal à conduta e que demanda o cumprimento do ônus de provar o elemento doloso por parte de quem acusa.

Conforme esclarece a Conselheira Lívia De Carli Germano (relatora designada para redigir o voto vencedor no Acórdão CSRF nº 9101-002.189, em Sessão de 21 de janeiro de 2016):

Como ensina Brandão Machado, na noção de dolo se insere a idéia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um ilícito (“Um caso de elusão de imposto de renda”. In: Direito Tributário Atual, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209). [...]

É que para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito.

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ato típico.

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

No caso em questão, entretanto, não se verifica norma imperativa que tenha sido contrariada.

Em outro julgado da CSRF, a multa qualificada foi afastada justamente em razão da ausência de comprovação de dolo. Veja-se a ementa do julgado referido:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência de fraude ou do evidente intuito desta caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada. (Acórdão 9101-01.402. Sessão de 17 de julho de 2012).

Com efeito, o ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos: (i) elemento objetivo, que corresponde propriamente ao ilícito de não pagar ou postergar o tributo e, consequentemente, apresentar declaração inexata ou deixar de cumprir a respectiva obrigação acessória); e (ii) elemento subjetivo, isto é, o dolo específico de impedir o conhecimento do fato gerador ou, mais ainda, de tentar modificar os fatos.

Todo lançamento parte de um ilícito tributário (elemento objetivo). Contudo, somente o ilícito praticado em evidente intenção de “fraudar” o fisco apresentará o dolo (elemento subjetivo), esta sim a condição necessária e suficiente para a qualificação da multa.

Feitas essas considerações, filio-me a corrente segundo a qual o não pagamento de tributos incidentes sobre receitas escrituradas pelo contribuinte, mas não informadas corretamente nas declarações entregues ao fisco, não constitui prova de dolo, fraude ou sonegação.

Falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa: a intenção das partes de esconder o fato gerador do tributo ou de tentar modificar os fatos.

Não se pode juridicamente, contudo, colocar na mesma vala a ocorrência de um ilícito tributário – omissão de receitas escrituradas - com a figura jurídica do dolo.

As próprias Súmulas do CARF nºs 14 e 25, a seguir transcritas, caminharam nesse mesmo sentido.

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Consolidou-se, assim, o entendimento de que a omissão de receitas, por si só, não é causa de multa qualificada.

Nessa situação particular, cumpre ainda destacar que não há nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida simulada ou fraudulenta por parte da Recorrente.

(...)

Ora, o não pagamento de tributos, falta de declaração e/ou a apresentação de declaração inexata – que é exatamente o que ocorreu nesta situação particular - já são hipóteses tipificadas no Direito Tributário que ensejam a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa, prejudicando a qualificação

Assim, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, para reduzir a multa de 150% para 75%, nos termos do inciso I, art. 44, da Lei nº 9.430/96.

3) RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIO ADMINISTRADOR. APLICAÇÃO DO Art. 135, III do CTN

No que se refere à responsabilização das pessoas físicas, cujo Recurso Especial foi admitido e conhecido, filio-me à corrente que entende ser necessária a prova dos atos contra a lei e ao estatuto, e não a mera condição de administrador da sociedade, para fins de atração da responsabilidade tributária. Em outras palavras, inexistindo motivação ou prova de prática de conduta dolosa ou fraudulenta, não há que se falar em responsabilidade tributária à luz do inciso III, do art. 135, do CTN.

Valho-me das lições do I. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, no Acórdão nº. 9101-006.989, sintetizadas na ementa que ora abaixo se transcreve:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010 MULTA QUALIFICADA. NÃO CARACTERIZADO. DESCABIMENTO.

Não sendo suficientes os elementos fáticos para qualificar o dolo de fraudar a arrecadação tributária (evidente intuito de fraude), descabe a qualificação da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR. ART. 135, III, DO CTN.

AFASTAMENTO DO CARÁTER FRAUDULENTO.

Afastada a caracterização do intuito de fraude que justificou a aplicação de multa qualificada, não pode remanescer a responsabilização tributária do administrador pelos atos praticados, a qual foi atribuída em razão do caráter fraudulento da conduta.

Assim como das razões de decidir no Acórdão nº 1201-003.407, de onde se extrai a seguinte lição:

Responsabilidade solidária

De uma breve leitura dos artigos 124, I e 135, III, do CTN, verifica-se que a responsabilização pessoal de sócio administrador depende da comprovação cabal, respectivamente: (i) da existência de efetivo interesse comum, que se identifica, na prática, da confusão patrimonial entre empresa e sócio; e (ii) de conduta com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Dessa forma, o TVF deve demonstrar que a pessoa qualificada como responsável pessoal “abusou” da personalidade jurídica da empresa ou que agiu conscientemente na prática de atos dolosos para esconder ou adulterar fatos geradores tributários.

Quer a autoridade fiscal ver prevalecer o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mister que ela comprove a participação direta e consciente do administrador na realização de fraude ou sonegação.

E, também, do Acórdão 1201-001.925, de lavra do mesmo Conselheiro acima mencionado, de onde se extrai que a mera qualificação da multa não é o racional para a manutenção da responsabilidade do art. 135, III, do CTN. Vejamos:

Na verdade, o único elemento que poderia vincular o Recorrente à responsabilidade imputada seria a multa qualificada que foi exigida. Parece, então, que o silogismo empregado pela autoridade autuante foi o seguinte: como o agravamento da multa pressupõe a prática de ato doloso contra o direito tributário, e sendo este ato decorrente de ato de gestão, logo deve ser atribuída a autoria do ilícito àquele que ocupa a função de sócio ou administrador da empresa. (grifos nossos).

Não concordo, porém, com esse racional. Admitir tal argumento significa atropelar a autonomia da pessoa jurídica e estabelecer uma presunção de confusão patrimonial entre sócio e empresa que não possui fundamento legal; (grifos nossos)

Nesse ponto, o seguinte trecho do precedente do STF2 acima referido cai como uma luva: “não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descharacterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada”. (grifos nossos)

Com efeito, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial dos Responsáveis Tributários.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, em relação ao Recurso Especial da PGFN, voto por NÃO CONHECER. Com relação ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, voto por CONHECER e, no mérito DAR PARCIAL PROVIMENTO, devendo o feito retornar à DRJ, para análise do conjunto probatório do sujeito passivo a fim de se verificar a pertinência do direito creditório pleiteado, não devendo se limitar a análise apenas dos informes de rendimentos. Quanto ao Recurso Especial dos Responsáveis Tributários, voto por CONHECER, e, no mérito, DAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido: i) em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte Brickell B Fomento S.A. em todas as matérias que tiveram seguimento; ii) em seus fundamentos para conhecer dos recursos especiais dos responsáveis tributários João Manuel Magro, Paulo Henrique Oliveira de Menezes e Maurício de Souza Mascolo; e iii) em seu entendimento favorável ao provimento dos recursos especiais dos responsáveis tributários.

A maioria do Colegiado compreendeu que: i) no recurso especial da Contribuinte, o dissídio jurisprudencial não restou demonstrado na “*divergência quanto ao pedido de desqualificação da penalidade*”; ii) no conhecimento dos recursos especiais dos responsáveis tributários, apenas o paradigma nº 1201-003.407 evidenciaria divergência jurisprudencial; e iii) no mérito dos recursos especiais dos responsáveis tributários, deveria ser mantida a interpretação da legislação tributária expressa no recorrido.

Na “*divergência quanto ao pedido de desqualificação da penalidade*”, o recurso especial da Contribuinte teve seguimento com base nos paradigmas nº 1201-003.411 e 1201-002.977. Contudo, os outros Colegiados do CARF se pautaram em circunstâncias fáticas distintas

das presentes nestes autos para concluir pela inexistência dos requisitos legais para qualificação da penalidade.

O voto condutor do acórdão recorrido afirma a existência de dolo nas seguintes condutas caracterizadoras de sonegação e fraude:

Contrariamente ao entendimento da recorrente, a qualificação da multa não se fez por “omissão de receitas”, mas pela **prática reiterada** da contribuinte em apresentar **DIPJ com valores zerados** (para uma **movimentação financeira expressiva**), **não apresentar escrituração comercial** e **não cumprir com as obrigações acessórias** exaradas pela legislação tributária, não apresentar receita na DACON e declarar DCTF nos AC/2011 e 2012 com poucos tributos e valores baixos.

Mais ainda, **deixar de emitir notas fiscais em sua totalidade** ou emitir Notas Fiscais apenas relativas aos ad valorem e pelo serviço de gestão de fluxo de caixa, não emitindo as notas relativas ao “fator” descontado no serviço de factoring, procedimentos que tiveram indubitavelmente o objetivo de zerar ou diminuir quase que em sua totalidade os valores das contribuições e impostos devidos no período fiscalizado, diga-se, uma clara ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Fatos que configuram, ainda que em tese, crime contra a ordem tributária, previsto na legislação em vigor, cujo dolo, que justifica a aplicação da multa qualificada nos termos do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, se caracteriza pelo fato de o contribuinte, de **forma sistemática e continuada** durante todos os meses do ano-calendário 2011 e 2012, ter **prestado à Secretaria da Receita Federal do Brasil informações falsas no preenchimento da DIPJ** apresentada, na **falta de transmissão de sua Escrituração Contábil Digital – ECD**, bem como na **falta da emissão da totalidade de suas Notas Fiscais**.

Em outro dizer, a recorrente buscou, inelutavelmente, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou mesmo seu conhecimento pela Fiscalização, com o subterfúgio de subtrair da apreciação da Autoridade Tributária TODAS as informações que pudessem levar à tributação dos valores apurados, em clara atitude dolosa.

Nesse sentido, não perdendo o foco, segundo a teoria finalista da ação, adotada pelo nosso Código Penal (Parte Geral), art. 181, redação dada pela Lei 7.209/1984, e consoante a melhor doutrina pátria de direito penal, o dolo faz parte da tipicidade (do tipo penal), e pode ser dolo direto (ocorre quando o agente quis o

resultado e praticou ação nesse sentido) ou dolo indireto ou eventual (quando o agente, com sua ação, assumiu o risco de produzir o resultado).

No caso, não se trata de presunção de dolo, mas, sim, da existência de dolo direto, pois a conduta do sujeito passivo está subsumida na conduta típica de sonegação e fraude (artigos. 71 e 72 da Lei 4.502/64 e art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488/2007), que implicou, ainda, redução ou supressão de tributos e contribuições (o sujeito passivo quis e praticou a conduta de sonegação de tributos e contribuições federais, ou seja, reduziu ou suprimiu tributo ou contribuição social, indevidamente, mediante a realização das condutas descritas nos incisos I e II do art. 1º da Lei 8.137/90). (destacou-se)

O exame de admissibilidade compreendeu caracterizado o dissídio jurisprudencial porque:

Em resumo, o voto que orientou o acórdão recorrido deixou bem claro que a qualificação da multa foi motivada pela prática reiterada da contribuinte em apresentar DIPJ com valores zerados (para uma movimentação financeira expressiva), não apresentar escrituração comercial, não cumprir com as obrigações acessórias exaradas pela legislação tributária, não apresentar receita na DACON e declarar DCTF nos AC/2011 e 2012 com poucos tributos e valores baixos, e também deixar de emitir notas fiscais em sua totalidade ou emitir Notas Fiscais apenas relativas aos ad valorem e pelo serviço de gestão de fluxo de caixa, não emitindo as notas relativas ao “fator” descontado no serviço de *factoring*.

Os paradigmas, por sua vez, entendem que a qualificadora é cabível apenas quando constatado o uso de notas fiscais frias, notas fiscais de favor, interposição fraudulenta de pessoas - laranjas ou testas de ferro, falsidade ideológica, declarações adulteradas, documentos falsos, etc. (primeiro paradigma); ou no caso de interposição fraudulenta de pessoas e/ou falsificação de documentos fiscais (segundo paradigma).

Observa-se, porém, que o paradigma nº 1201-003.411 concluiu pela inaplicabilidade da multa qualificada motivada, apenas, por ter o sujeito passivo omitido receitas significativas (*de R\$ 36.945.033,21, do total auferido de R\$ 50.740.162,11, ou seja 73%*), somado ao fato de não declará-las integralmente em DIPJ e DCTF (estas haviam sido “zeradas”, mas retificadas durante a fiscalização). O voto condutor do paradigma, de lavrada do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, embora mencione ser imprescindível para a qualificação da penalidade a comprovação da *vontade ou intenção de esconder ou mudar os fatos*, diz que essas situações **normalmente** são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzem a erro o trabalho da fiscalização, a evidenciar que o intuito de sonegar não se evidencia, **apenas**, pelo uso de meios inidôneos para acobertar os fatos. E, mais à frente, a decisão do caso concreto ali analisado dá relevo ao fato de as receitas estarem escrituradas:

Feitas essas considerações, filio-me a corrente segundo a qual o não pagamento de tributos incidentes sobre receitas **escrituradas** pelo contribuinte, mas não informadas corretamente nas declarações entregues ao fisco, não constitui prova de dolo, fraude ou sonegação.

Falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa: a intenção das partes de esconder o fato gerador do tributo ou de tentar modificar os fatos.

Não se pode juridicamente, contudo, colocar na mesma vala a ocorrência de um ilícito tributário – omissão de receitas **escrituradas** - com a figura jurídica do dolo.

[...]

Pelo contrário, os valores considerados receitas omitidas foram **registrados e entregues em arquivos digitais pela própria empresa** em atendimento à auditoria fiscal e foi a partir daí que a fiscalização constatou o pagamento a menor dos tributos federais ora exigidos.

Merce atenção, ainda, o fato de que foi a **conduta da Recorrente de não declarar (“zerar as DCTF”)** e pagar menos tributos do que o devido o fato que acabou atraindo a fiscalização de suas atividades.

Ainda que a contribuinte, ao não pagar tributos que sabiam-se ser devidos, possa ter realizado uma conduta contrária a moral e a ética, a bem da verdade esta conduta não constitui crime de sonegação fiscal, fraude ou conluio, afinal ela própria deu “o caminho das pedras” para o lançamento de ofício desses tributos que não pagou. (*destacou-se*)

Como se vê, o outro Colegiado do CARF não se manifestou sobre os efeitos da conduta, aqui apontada contra a Contribuinte, de apresentar DIPJ com valores zerados, não entregar a escrituração comercial (ECD) e deixar de emitir notas fiscais em parte de suas operações. É certo que no caso deste paradigma também não houve apresentação de escrituração comercial, mas, como o sujeito passivo, ali, havia optado pelo lucro presumido, foi a falta de apresentação do Livro Caixa, afirmado existente na DIPJ apresentada com informação parcial de receitas, que motivou o arbitramento dos lucros. A não apresentação de escrituração comercial sequer está relatada como motivação para qualificação da penalidade no paradigma nº 1201-003.411:

9.1. No caso em tela, a contribuinte claramente buscou diminuir o montante do tributo pago, reduzindo a receita bruta oferecida à tributação, seja (i) pelo valor substancialmente inferior registrado na DIPJ, (ii) pela entrega da DCTF sem valores(zerada), e (iii) pela declaração mensal também subfaturada prestada ao fisco estadual, mediante GIA. Tudo isso deixa evidente tratar-se de ato reiterado e com claro intuito de mascarar a ocorrência dos fatos geradores dos respectivos fiscos.

9.2. A partir das evidências objetivas coletadas, restou comprovado que a contribuinte agiu de forma consciente para impedir o conhecimento do fato

gerador pelo Fisco, desejando o resultado, ou ao menos assumindo o risco de produzi-lo.

9.3. O valor da receita bruta anual informada em DIPJ, da ordem de R\$13 milhões, é vultosamente inferior aos R\$50 milhões apurados no livro Registro de Saídas (27% da receita real). Não há como justificar tantas declarações, e posteriores desembolsos a menor no pagamento de tributos, por parte da contribuinte, como simples erros de escrituração, considerando divergências dessa magnitude.

De forma semelhante, o paradigma nº 1201-002.977, embora também demande *elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador*, conclui no exame do caso concreto que:

112. As autoridades fiscais, no curso do processo administrativo, não cuidaram de trazer elementos probatórios sólidos hábeis a demonstrar o intuito doloso do contribuinte, além da própria omissão de receitas, capazes de caracterizar a aplicação da multa qualificada. Ao revés, limitaram-se a dizer que a apresentação de declarações com valores inferiores aos valores de receita omitida de forma reiterada enseja a qualificação, sem adentrar na questão da existência ou não de sonegação, fraude ou conluio (fl.1786).

Como se vê, a insuficiência acusatória decorreu do fato de a autoridade fiscal *dizer que a apresentação de declarações com valores inferiores aos valores de receita omitida de forma reiterada enseja a qualificação*. Não houve manifestação acerca dos efeitos da falta de apresentação da escrituração comercial e da falta de emissão de parte das notas fiscais. Note-se, ainda, que as imputações consideradas no paradigma estão assim relatadas:

2. O lançamento tem como base as seguintes matérias:

2.1. Receita operacional omitida – Prestação de serviços gerais: Trata-se de receita apurada mediante seleção de valores (fls. 1788/1846) dos extratos bancários cujo histórico do lançamento foi suficiente para a fiscalização identificar estes valores como oriundos de receitas da atividade da empresa. Foi aplicada multa de ofício qualificada de 150% em razão da suposta prática dolosa do contribuinte em apresentar DIPJ's e DCTF's com valor de receita bruta inferior ao real;

2.2. Depósitos bancários de origem não comprovada: Foi caracterizada a presunção de omissão de receitas por valores (fls. 1844/1939) creditados em contas de depósito que o contribuinte não foi capaz de comprovar a origem mediante documentação hábil e idônea quando intimado. Foi aplicada multa de ofício de 75%;

2.3. Receitas operacionais declaradas – Prestação de serviços: Trata-se de valores informados em DIPJ (fl. 1679). Imputou-se multa de ofício de 75%;

2.4. Outras receitas – Arbitramento do lucro com base no capital social: Diante da ausência de apresentação dos livros contábeis pela empresa a fiscalização

concluiu que não houve receita bruta conhecida e arbitrou o lucro do período de 10/2009 a 12/2009 com base em 7% do valor do capital social registrado nos termos do art. 535, III, do RIR/99 (fl. 1787). Imputou-se multa de ofício de 75%;

2.5. Outras receitas – Arbitramento do lucro com base no valor dos salários pagos. Diante da ausência de apresentação dos livros contábeis, o lucro do período de 01/2009 a 09/2009 foi arbitrado com base em 80% da soma dos valores devidos no mês aos empregados, nos termos do artigo 535, VII, do RIR/99 e com base nas informações prestadas pela empresa no arquivo SEFIP. Imputou-se multa de ofício de 75%;

A qualificação da penalidade, assim, recaiu sobre receitas omitidas aferidas a partir do histórico dos registros em extratos bancários, indicativos de receitas da atividade do sujeito passivo. Este contexto fático em muito se distancia do presente, no qual a autoridade fiscal, a partir do exame das movimentações financeiras, fez circularização em empresas ligadas e não ligadas com a Contribuinte, identificando as receitas de notas fiscais não escrituradas e as receitas cujas notas fiscais sequer foram emitidas.

Na medida em que os outros Colegiados do CARF não exteriorizaram interpretação da legislação tributária nestas circunstâncias específicas, decidir sobre o cabimento da qualificação da penalidade no caso presente extrapolaria a competência desta instância especial, limitada a dissídios jurisprudenciais.

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 inexiste 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.

Estas as razões para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na “divergência quanto ao pedido de desqualificação da penalidade”, e dele CONHECER PARCIALMENTE, apenas em relação à matéria “divergência quanto ao abatimento das importâncias retidas na fonte”.

Com respeito ao conhecimento dos recursos especiais dos responsáveis tributários João Manuel Magro, Paulo Henrique Oliveira de Menezes e Maurício de Souza Mascolo, tem-se que o seguimento se deu em face dos paradigmas nº 1201-003.407 e 1101-001.239, porém este último deve ser descartado, vez que nele a qualificação da penalidade foi afastada, e a interpretação do art. 135, III do CTN teve em conta este afastamento, distintamente do acórdão recorrido, que afirma a existência de *atos com infração de lei* em face das ocorrências que motivaram a qualificação da penalidade.

O paradigma nº 1101-001.239 tratou de glosa de amortização de ágio interno e de despesas financeiras indedutíveis, sendo que a responsabilidade tributária ali atribuída a terceiros foi assim relatada:

Outrossim, é preciso dizer que foram lavrados termos de responsabilidade solidária pelos créditos tributários encerrados neste processo em face de quatro pessoas físicas – que eram sócios da Recorrente antes do início da reorganização societária e que, ao tempo do lançamento, eram os sócios da Padovas Participações S/A, controladora da autuada – e também em face das 3 pessoas jurídicas envolvidas no processo de reestruturação societária acima delineado – quais sejam, a Padovas Participações S/A, a MVSO Participações S/A e a Florença Caminhões S/A.

A base legal para a responsabilização solidária dessas pessoas físicas e jurídicas foi o inciso I do art. 124 do CTN e também, quando aplicável, o inciso III do art. 135 do mesmo diploma legal. A justificativa para tais responsabilizações repousa aos folios 1348-1359.

Esta Conselheira participou do referido julgamento e divergiu da exclusão da responsabilidade das referidas pessoas físicas, declarando voto no qual assim transcreveu a acusação fiscal:

Marcelo Pizani

Nesse sentido, torna-se desnecessário muito esforço para demonstrar a participação do Sr. Marcelo Pizani, considerando primeiramente o seu posicionamento central na gestão do Grupo Florença, assim como, também, a sua posição na ocupação formal do cargo de Diretor-Superintendente da Florença Veículos S/A ao longo de todo o período em que ocorreram as infrações. De forma que o Sr. Marcelo Pizani participou e assinou todos os atos referentes aos eventos

societários em questão, consoante pode ser atestado pela leitura das atas de Assembléias Gerais relativas às quatro empresas (fls. 768 a 1.163).

Neste contexto, embora discordando da aplicabilidade da responsabilidade tributária expressa no art. 124, I do CTN ao caso, esta Conselheira concordou com a imputação fundamentada no art. 135, III do CTN porque:

Todavia, a autoridade lançadora também fundamentou a responsabilidade tributária no art. 135, III do CTN e identificou a atuação de cada agente nas operações societárias que resultaram na redução do lucro tributável em razão da amortização da mais-valia indevidamente classificada como ágio. De outro lado, ao contrário do alegado nas defesas, não foi realizada reestruturação societária, nos termos do artigo 36 da Lei nº 10.637/02, na medida em que este dispositivo legal não mais estava em vigor, e também porque, mesmo sob aquela ótica, não se formaria ágio passível de amortização, como extensamente demonstrado na apreciação do recurso voluntário interposto pela autuada. Demais disso, a artificialidade do resultado destas operações deixou patente a fraude praticada com vistas à redução dos tributos incidentes sobre o lucro, aspecto suficiente para constituir a infração de lei indicada no caput do art. 135 do CTN para permitir a responsabilização pessoal daqueles que, atuando na administração da pessoa jurídica por meio de suas deliberações sociais, buscam a ilícita redução da carga tributária. Logo, não se trata de mera falta de recolhimento de tributo, mas sim de infração praticada com fraude, hábil a permitir que a Fazenda Pública busque sua satisfação no patrimônio pessoal das pessoas físicas que assim determinam os atos da pessoa jurídica autuada.

Antes, na mesma declaração de voto, esta Conselheira afirma o cabimento da multa qualificada justamente em razão da *infração praticada com fraude*, nos seguintes termos:

A fraude, porém, não se verifica apenas no registro de operações societárias e fatos jurídicos em descompasso com os documentos que lhe dão suporte. A intenção dolosa de deixar de recolher os tributos exigidos é inferida a partir das decisões dos dirigentes da pessoa jurídica de cuidadosamente preparar as operações aqui analisadas, associando a objetivos, em princípio, lícitos (criação da holding Padovas Participações S/A e da empresa operacional Florença Caminhões S/A), a intermediação desnecessária de MVSO Participações S/A, e assim criando a aparência de um contexto no qual a lei autoriza a redução do lucro tributável em razão de amortização de ágio. A acusação fiscal, neste sentido, reúne um conjunto de evidências em favor da inexistência de qualquer outra motivação para tais atos que não a redução das bases tributáveis pela criação de uma mais-valia sem substância econômica.

A maioria do Colegiado, porém, não só afastou a qualificação da penalidade, como também afastou a responsabilização até mesmo do Diretor-Presidente, acolhendo o entendimento assim expresso no voto vencido, condutor do paradigma nesta parte:

Com efeito, a autoridade fiscal jamais apontou qualquer ato em afronta à lei ou aos estatutos das companhias em causa que tenha sido praticado pelas pessoas físicas em análise, e isso nem mesmo quanto ao Sr. Marcelo Pizani, que detinha a posição central nos negócios do grupo.

Deveras, apenas se diz que o Sr. Marcelo Pizani “participou e assinou todos os atos referentes aos eventos societários em questão, consoante pode ser atestado pela leitura das atas de Assembléias Gerais relativas às quatro empresas” (fl. 1354), o que não é suficiente para que este sócio tenha de responder pelos créditos tributários devidos pela Florença Veículos S/A.

O sócio, mesmo que se cuide do sócio-gerente, não se confunde com a pessoa jurídica de cujo capital participa, e o inciso III do art. 135 do CTN expressa e restritivamente só atribui a responsabilidade solidária àquele em relação aos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Não há que se falar em qualquer constatação dos atos a que alude o preceito legal discutido pelo simples fato de o sócio-gerente ter participado de assembleias gerais das companhias em que detém investimentos.

Na condição de um dos principais acionistas das empresas em análise, é muito natural que o Sr. Marcelo Pizani tenha participado de suas assembleias, e entender que essa circunstância engendra a solidariedade tratada no inciso III do art. 135 consagraria, ao fim e ao cabo, a responsabilidade dos sócios-gerentes por todos os lançamentos de ofício constituídos contra a respectiva sociedade, que participam de assembleias gerais, assinam balanços efetuados por contadores e etc..

É óbvio que tal interpretação, portanto, conduz ao absurdo, e nesse quadro há de ser rechaçada, na esteira das mais comezinhas regras de hermenêutica. De mais a mais, é despiciendo aduzir que as infrações à lei a que alude o dispositivo legal *sub examen* não se confundem com o descumprimento do dever legal de pagar tributo, apesar de que não há dúvidas que tais descumprimentos consubstanciam, também, infrações à legislação de regência do tributo em causa.

Importante frisar também que toda a articulação da autoridade fiscal com vistas a atribuir a responsabilidade solidária às pessoas físicas em causa gravita em torno da participação, direta ou indireta, mais incisiva ou mais tênu, dessas pessoas na reestruturação societária que culminou com a formação e o aproveitamento do ágio discutido nesses autos. Ou seja, não há razão de ser a responsabilização quanto aos créditos tributários derivados da glosa de despesas financeiras.

Em tal contexto, no qual as infrações decorreram de reestruturação societária da pessoa jurídica autuada, e era invocada a participação do responsável tributário nos correspondentes atos societários, somente é alcançada a premissa de que a acusação se deu *pelo simples fato de o sócio-gerente ter participado de assembleias gerais das companhias em que detém investimentos*, porque previamente afastada a acusação de fraude nos atos societários

examinados. Assim, como no presente caso a acusação de fraude, em contexto fático distinto – falta de escrituração, falta de emissão de parte das notas fiscais e apresentação de declarações zeradas -, foi mantida no acórdão recorrido, e a divergência jurisprudencial suscitada neste ponto não foi confirmada, subsistem elementos fáticos distintivos em relação ao paradigma nº 1101-001.239.

Esclareça-se que no paradigma nº 1201-003.407 também foi afastada a qualificação da penalidade, mas o voto condutor do julgado decide a questão sob outro viés, demandando essencialmente a individualização da conduta do administrador, como se vê nos seguintes excertos:

Dessa forma, o TVF deve demonstrar que a pessoa qualificada como responsável pessoal “abusou” da personalidade jurídica da empresa ou que agiu conscientemente na prática de atos dolosos para esconder ou adulterar fatos geradores tributários.

Quer a autoridade fiscal ver prevalecer o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mister que ela comprove a participação direta e consciente do administrador na realização de fraude ou sonegação.

[...]

A jurisprudência, contudo, firmou-se no sentido de que o não pagamento do tributo pela sociedade não é causa suficiente para que seus representantes se tornem responsáveis pelos débitos fiscais.

Também a mera qualificação de diretor, gerente ou representante da empresa autuada, desacompanhada de motivação e comprovação de prática de conduta dolosa, não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal ou solidária.

Adicione-se, que este paradigma, distintamente do anterior que analisou operações societárias, tinha em conta receitas omitidas, razão pela qual é possível inferir que o outro Colegiado do CARF, se analisasse o presente caso, também demandaria maior especificação da conduta dos responsáveis, para além de figurarem como dirigentes da pessoa jurídica.

Estes os fundamentos para CONHECER dos recursos especiais dos responsáveis tributários João Manuel Magro, Paulo Henrique Oliveira de Menezes e Maurício de Souza Mascolo.

Por fim, quanto ao mérito dos recursos especiais dos responsáveis tributários, o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, no voto condutor do acórdão recorrido, bem consigna que:

5.1 JOÃO MANUEL MAGRO

Era o representante legal da empresa na época dos fatos, e tal como aponta o fisco, foi com a administração, dentre outras, de sua pessoa, que a Brickell, sistemática e continuadamente em 2011 e 2012 prestou à Secretaria da Receita Federal do Brasil informações falsas no preenchimento da DIPJ apresentada, não transmitiu sua Escrituração Contábil Digital – ECD, bem como não emitiu a

DOCUMENTO VALIDADO

totalidade de suas Notas Fiscais; também não se incumbiu de prestar suas contas com o fisco, nos termos da legislação vigente e mesmo legalmente obrigada, não cuidou da apuração dos impostos e contribuições devidos em função do exercício da atividade da empresa, de manter a sua escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, apresentando ao fisco as obrigações acessórias a que estava obrigada, tais como, DIPJ e DCTF, totalmente zeradas.

Ou seja, nítido procedimento de praticar atos com infração de lei.

Todavia, há que se fixar sua responsabilização dentro do período em que exerceu cargos de gestão na Brickell, especificamente, Diretor-Presidente de 16/04/2009 a 01/04/2011.

Contrariamente à acusação fiscal e à decisão recorrida, entendo não ser possível estender a responsabilização por todo o período autuado porque o imputado teria exercido funções gerenciais em outras empresas do grupo.

Assim, dou provimento parcial ao recurso voluntário de JOÃO MANUEL MAGRO para manter sua responsabilização somente no período de 01/01/2011 a 01/04/2011.

5.2 PAULO HENRIQUE OLIVEIRA DE MENEZES

Integrava o quadro de diretores da empresa na época dos fatos, e tal como aponta o fisco, foi com a administração, dentre outras, de sua pessoa, que a Brickell, sistemática e continuadamente em 2011 e 2012 prestou à Secretaria da Receita Federal do Brasil informações falsas no preenchimento da DIPJ apresentada, não transmitiu sua Escrituração Contábil Digital – ECD, bem como não emitiu a totalidade de suas Notas Fiscais; também não se incumbiu de prestar suas contas com o fisco, nos termos da legislação vigente e mesmo legalmente obrigada, não cuidou da apuração dos impostos e contribuições devidos em função do exercício da atividade da empresa, de manter a sua escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, apresentando ao fisco as obrigações acessórias a que estava obrigada, tais como, DIPJ e DCTF, totalmente zeradas.

Ou seja, nítido procedimento de praticar atos com infração de lei.

Neste caso, como argumenta o próprio imputado, até abril de 2011 exerceu o cargo de Diretor Vice-Presidente Comercial e de Marketing da BRICKELL e, posteriormente, de Presidente da empresa de 01/04/2011 a 08/08/2014, conforme Atas das AGE com registros na JUCERJ sob os nºs 00002167692, 00006919 (reeleição) e a de registro nº 287.565/154 na Junta Comercial do Estado de São Paulo.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário de PAULO HENRIQUE OLIVEIRA DE MENEZES e mantendo sua responsabilização para todo o período de 01/01/2011 a 31/12/2012.

[...]

5.4 MAURICIO DE SOUZA MASCOLO

Foi Diretor da empresa BRICHELL B de 01/01/2012 a 13/06/2012, conforme Atas das AGE com registros na JUCERJ sob os nº 00002291593 e 00002368792 e, tal como aponta o fisco, foi com a administração, dentre outras, de sua pessoa, que a Brickell, sistemática e continuadamente em 2011 e 2012 prestou à Secretaria da Receita Federal do Brasil informações falsas no preenchimento da DIPJ apresentada, não transmitiu sua Escrituração Contábil Digital – ECD, bem como não emitiu a totalidade de suas Notas Fiscais; também não se incumbiu de prestar suas contas com o fisco, nos termos da legislação vigente e mesmo legalmente obrigada, não cuidou da apuração dos impostos e contribuições devidos em função do exercício da atividade da empresa, de manter a sua escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, apresentando ao fisco as obrigações acessórias a que estava obrigada, tais como, DIPJ e DCTF, totalmente zeradas.

Ou seja, nítido procedimento de praticar atos com infração de lei.

Todavia, sua responsabilização deve ser parametrizada pelo período em que exerceu, efetivamente, poderes de gestão da empresa, ou seja, 01/01/2012 a 13/06/2012, conforme já decidido pelo Acórdão de 1º Piso.

Como bem observado nos debates entabulados na sessão de julgamento, os recorrentes ocupavam posição, respectivamente, de Diretor-Presidente, Diretor Vice-Presidente Comercial e de Marketing e de Diretor da Contribuinte, com amplo alcance da gestão das atividades que evidenciaram a sonegação e a fraude confirmada nestes autos. Ressalte-se que os tributos não recolhidos eram devidos pela Contribuinte na condição de prestadora de serviços de gestão de caixa das pessoas jurídicas do grupo empresarial, como bem sintetizado no relatório do acórdão recorrido:

12. As atividades exercidas pela BRICKELL B nos anos calendários de 2012 e 2011 redundaram nos seguintes fatos geradores:

> Gestão financeira dos recursos de titularidade das empresas do grupo que redundou na emissão de centenas de notas fiscais de prestação de serviços e honorários para os anos calendários de 2011 e 2012.

> Cobrança de ad valorem que representam os honorários pela prestação de serviços de fomento mercantil.

> Aplicação do “fator” que é o desconto (deságio) do valor de face dos títulos adquiridos. A BRICKELL B aplicou um percentual de 5% a.m. pro rata dia; este percentual era destacado em borderôs que nos foram apresentados.

> Responsável pelo recolhimento de IOF sobre operações de crédito para os anos calendários de 2011 e 2012.

> Pagamento sem causa em face da empresa JANÍÓPOLIS nº montante no ano calendário de 2011.

- > Nas demais receitas referentes a pretenso adiantamento para futuro aumento de capital em face da MANGUINHOS PARTICIPAÇÕES(XOROQUE), crédito em c/c na data de 27/11/2012.
- > Nas demais receitas junto a MAGROPAR nos anos calendários fiscalizados.
- > Nas demais receitas com identificação indefinida dada a informação prestada pela FERA MARKETING E TELEMARKETING LTDA no ano calendário de 2011.
- > Aplicações financeiras junto às instituições financeiras para os anos calendários de 2011 e 2012.

Houve, inclusive, imputação de responsabilidade tributária a *pessoas integrantes do GRUPO ANDRADE MAGRO e que tomaram os serviços da fiscalizada*, vez que a BRICKELL B atuava como caixa única de diversas empresas do mesmo grupo e havia verdadeira confusão patrimonial entre elas, como evidenciado em *Contratos de Gestão de Fluxo de Caixa e dos extratos bancários*. Ainda que já definitivamente afastada esta imputação, a estruturação dos negócios mediante constituição da Contribuinte como intermediária de serviços, de modo que as demais empresas do grupo fossem beneficiadas com a escrituração de despesas por notas fiscais emitidas pela Contribuinte, sem que estas notas fiscais e demais receitas de serviços fossem escrituradas e submetidas à tributação por ela, são infrações qualificadas de lei atribuíveis necessariamente aos dirigentes da Contribuinte. Como bem observado pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes em seu voto na sessão de julgamento, tais condutas não deixam marcas que possam ser expostas na individualização demandada pelos recorrentes.

Para além disso, vale aqui reafirmar o entendimento expresso por este Colegiado em 8 de agosto de 2019, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-004.351⁶, de lavra do ex-Conselheiro André Mendes de Moura:

A sujeição passiva indireta foi imposta com base no artigo 135 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:

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Sendo o caso em tela sobre a responsabilização tributária dos sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS, VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS, a apreciação recai sobre o inciso III do artigo, *os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*.

⁶ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo, divergindo na matéria as Conselheiras Cristiane Silva Costa e Lívia De Carli Germano.

Vale dizer que cabe aos sócios e dirigentes zelar pelo adequado funcionamento das sociedades empresárias, devendo cumprir uma série de obrigações gerais, previstas no ordenamento jurídico, de natureza formal. Fábio Ulhoa Coelho⁷ discorre:

“A razão de ser dessas formalidades, que o direito exige dos exercentes de atividade empresarial, diz respeito ao controle da própria atividade, que interessa não apenas aos sócios do empreendimento econômico, mas também aos seus credores e parceiros, ao fisco e, em certa medida, à própria comunidade. O empresário que não cumpre suas obrigações gerais – o empresário irregular – simplesmente não consegue entabular e desenvolver negócios com empresários regulares, vender para a Administração Pública, contrair empréstimos bancários, requerer a recuperação judicial etc. Sua empresa será informal, clandestina e sonegadora de tributos.”

Quando o art. 135 do CTN dispõe, no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade. E tais atos são praticados por aquele que tem **poderes de administração** sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de **atos praticados** com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Aqui se fala em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre **todos** aqueles que ocupam o quadro societário, mas **apenas** sobre aqueles que incorreram em **atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**.

O inciso III do art. 135 do CTN trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas, ou seja, o fundamento da responsabilização repousa sobre quem pratica atos de gerência. Assim, o responsável pode ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado. Também pode ser uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de *diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado*, mas que seja o sócio de fato da empresa (tal situação deve estar devidamente demonstrada na acusação fiscal). Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes para praticar atos de gestão, seja mediante documentos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa, vez que, nesse caso, os documentos constitutivos da sociedade não trazem o seu nome.

Estabelecidas as premissas, passo ao exame do caso concreto.

⁷ COELHO, Fábio Ulhôa. *Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo : Saraiva, 2008.

Transcrevo excerto dos Termos de Sujeição Passiva:

[...]

Percebe-se que a acusação recai sobre (1) a utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias; (2) apresentação de declarações DIPJ com receitas zeradas, e (3) não apresentação de arquivos magnéticos obrigatórios.

Afasto as ocorrências (2) e (3) para fins de imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN, **para o caso concreto**. De fato, são infrações tributárias, que inclusive justificaram a qualificação, o agravamento da multa de ofício e arbitramento do lucro para os lançamentos de ofício dos anos de 2007 e 2008. Contudo, quando se fala em *atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, como fundamento para trazer ao polo passivo da relação jurídica-tributária os sócios, administradores e representantes da pessoa jurídica, há que se verificar a ocorrência de um ilícito específico, que evidencie a ocorrência de uma **construção artificial** para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária (por exemplo, criação de despesas fictícias mediante utilização de documentos falsos e inidôneos, utilização de empresas fictícias sem substância e/ou com objetivo de transferência de ativos/passivos para criar despesas ou se esquivar de incidências tributárias), que é retratado com clareza nos presentes autos em relação à **fabricação de despesas fictícias mediante utilização de notas fiscais de empresa inidônea** (LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA). Transcrevo as constatações da autoridade fiscal:

[...]

Em relação à utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias, resta caracterizada a fratura exposta na atuação daqueles que possuem poder de gerência/administração da pessoa jurídica.

A utilização das notas fiscais sem lastro deu ensejo à glosa de despesas (item 3.1 do Termo de Verificação Fiscal), que teve repercussão para os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos ao ano-calendário de 2006, e IRRF (pagamentos sem causa/beneficiário não identificado) relativos a fatos geradores de 2006 (item 3.2 do Termo de Verificação Fiscal).

Ou seja, a infração que justifica a imputação da responsabilidade tributária diz respeitos a **atos de gestão praticados** no decorrer do ano-calendário de 2006.

Transcrevo o que consta no contrato social da pessoa jurídica, sobre atos praticados pelo administrador:

[...]

Resta, portanto, suficientemente demonstrado, com base nos documentos societários da pessoa jurídica, que a sócia VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS

AGUIAR detinha poderes de gestão/administração da empresa, **para o ano-calendário de 2006**.

Por outro lado, tendo em vista que os sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS não detinham poderes de administração, e tampouco restou demonstrado nos autos que seriam sócios de fato no decorrer do ano-calendário de 2006, não devem integrar o polo passivo na relação jurídica-tributária.

Tendo em vista que os recursos voluntários trouxeram matérias que não foram apreciadas pelo acórdão recorrido (porque a decisão afastou a responsabilidade tributária e tornou a apreciação das matérias prejudicadas naquele julgamento), cabe o retorno dos autos para a *turma a quo*.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** e dar **provimento parcial** ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a responsabilização tributária de VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR, e determinar o retorno dos autos para a *turma a quo*. (destaques do original)

Também aqui a acusação recai *apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*. A imputação foi dirigida aos ocupantes de cargos de direção e presidência, em face dos quais o Colegiado *a quo* concluiu estar provado que a Contribuinte, sob administração destes, *sistemática e continuadamente em 2011 e 2012 prestou à Secretaria da Receita Federal do Brasil informações falsas no preenchimento da DIPJ apresentada, não transmitiu sua Escrituração Contábil Digital – ECD, bem como não emitiu a totalidade de suas Notas Fiscais; também não se incumbiu de prestar suas contas com o fisco, nos termos da legislação vigente e mesmo legalmente obrigada, não cuidou da apuração dos impostos e contribuições devidos em função do exercício da atividade da empresa, de manter a sua escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, apresentando ao fisco as obrigações acessórias a que estava obrigada, tais como, DIPJ e DCTF, totalmente zeradas*.

Não se trata de mera falta de recolhimento de tributos sabidamente devidos. Trata-se da constituição de uma pessoa jurídica para centralização de serviços em favor de um grupo econômico, que, sistemática e reiteradamente, deixa de apresentar escrituração comercial, apresenta declarações zeradas, mas emite parte das notas fiscais destes serviços em favor das pessoas jurídicas tomadoras, em agravantes que convergem para a *construção artificial* referida no precedente antes citado.

Há, portanto, *elementos de fato assim necessários à aplicabilidade do art. 135 do CTN e demonstração da atuação irregular dos administradores*, que geriram a sociedade no período em que, reiteradamente, a sonegação foi praticada, descumprindo, assim, seu dever de zelo *pelo adequado funcionamento das sociedades empresárias*, sendo desnecessária a demonstração de suas condutas específicas em atos que ensejaram a sonegação constatada.

O presente voto, assim, é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial dos responsáveis tributários.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa