



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.720701/2020-00
ACÓRDÃO	1201-007.205 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de julho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	INDUSTRIA E COMERCIO DE MEDICAMENTOS LABOGEN LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 31/12/2012

RECURSO DE OFÍCIO. ADMISSIBILIDADE.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

INTIMAÇÃO DO PATRONO. IMPOSSIBILIDADE.

No processo administrativo tributário, por expressa previsão normativa, as intimações, quando cabíveis, são dirigidas ao sujeito passivo.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

A critério da autoridade julgadora, diligências prescindíveis ou impraticáveis devem ser indeferidas.

PROCEDIMENTO FISCAL. LANÇAMENTO. RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA. NULIDADE.

De fora a parte a questão da necessária competência da autoridade autuante, a nulidade do procedimento fiscal, quer seja no que concerne ao crédito tributário lançado, quer seja quanto à imputação de responsabilidade solidária, requer inequívoca constatação de efetivo prejuízo do sujeito passivo na compreensão dos fatos ou no exercício do lícito direito de defesa. Inocorrentes tais situações, faz-se mister observar a legalmente estabelecida prevalência do julgamento de mérito.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO. QUANTIFICAÇÃO. CONDIÇÕES ESPECÍFICAS DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO.

O lançamento de ofício de crédito tributário decorre da identificação objetiva, pela autoridade fiscal, da situação que enseja o fato gerador do tributo lançado. Eventuais condições específicas da forma de concorrência do responsável solidário para tal situação é questão que desafia o mérito

da responsabilização, mas não a constituição ou a qualificação do crédito tributário exigido.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO.

A modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS DESIGNADAS EM LEI. ART. 124, II, DO CTN.

A responsabilidade por designação normativa exige a expressa disposição em lei, não se admitindo sua extensão para atos infralegais. Além disso, a incidência na hipótese legal de atribuição da responsabilidade tem sua comprovação como ônus da Fazenda.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. ART. 124, I, DO CTN.

A responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I, do CTN, não deve ser aplicada de forma indiscriminada, sem uma delimitação clara entre a conduta praticada pelo responsável solidário e a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, devendo a autoridade tributária lançadora efetuar a subsunção entre a conduta do responsável solidário no plano fático a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária, demonstrando o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. A ausência dessa vinculação acarreta a exclusão do vínculo de responsabilidade solidária imputada no lançamento tributário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. ART. 135, III, DO CTN.

A imputação da responsabilidade tributária prevista no art. 135, inciso III, do CTN, impõe a Autoridade Tributária a obrigação de efetuar a subsunção do plano fático ao plano jurídico ao responsabilizar o sócio administrador, demonstrando e comprovando quais os atos foram por esse praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, relacionando referido(s) ato(s) a lei e/ou dispositivo do contrato social ou estatuto violados, devendo ser afastada quando o “Termo de Verificação Fiscal” se revela deficiente ou ausente de subsunção.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício; e (ii) por maioria de votos, conhecer dos recursos voluntários, para dar-lhes parcial provimento, vencidos os conselheiros Renato Rodrigues Gomes e Ailton Neves da Silva (substituto integral). O Conselheiro Lucas Issa Halah acompanhou o relator pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Genero Serra – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Ailton Neves da Silva (substituto integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, José Eduardo Genero Serra (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Antonio Biancardi.

RELATÓRIO

Trata-se de processo originariamente autuado sob o nº 16561.720196/2016-11, que carregava lançamentos de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e de Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), efetuados contra o sujeito passivo identificado em epígrafe.

Recebidos aqueles autos neste tribunal, fora prolatado despacho da presidência do CARF (fls. 03), com a seguinte conclusão:

Diante do exposto, **encaminho o presente processo à unidade de origem da RFB para que sejam apartados os autos de IRRF e IOF**. Em seguida, os processos devem ser devolvidos ao CARF para julgamento dos recursos de ofício e voluntários. (grifei)

Em cumprimento ao acima determinado, o presente processo recebeu a numeração atual (10830.720701/2020-00), passando a versar sobre o lançamento de IRRF e suas decorrências, ficando os autos de numeração anteriormente mencionada para o trato do IOF.

Desta feita, tudo o que a partir do presente ponto for mencionado se referirá unicamente às questões afetas ao lançamento de IRRF.

Consoante o auto de infração de fls. 1.015 e ss, o crédito tributário montou R\$ 2.986.375,98, já inclusos a multa de ofício e os juros de mora.

A multa de ofício fora calculada à razão de 225%, posto que qualificada e agravada, pelas razões expostas no TVF de fls. 904 e ss.

O TVF informa que a ação fiscal decorreu da denominada “*Operação Lava Jato / Operação Bidone*”, tendo a autoridade fiscal concluído pela infração de pagamento a beneficiário não identificado, ante a simulação de importações, com o objetivo de evasão de divisas.

O fundamento legal, conjugando os relacionados no TVF e no auto de infração, foi o contido nos artigos 674, 675, 682, 717, 722, 725 do então vigente Decreto nº 3.000/99, regulamento do imposto de renda à época dos fatos.

Consta a responsabilização solidária daqueles arrolados pela autoridade fiscal no auto de infração. Quanto ao tema, assim se pronunciou a autoridade autuante no TVF:

Por tudo o exposto neste TVF e tendo constatado que **as operações de câmbio foram efetuadas com o objetivo de remessa ilegal de divisas e sonegação de tributos, na medida em que inexistentes as importações que deram causa ao fechamento dos contratos de compra e venda de moedas estrangeiras**, torna-se necessária a análise da responsabilidade da Levycam Corretora de Câmbio e Valores Ltda e do Banco Confidence S.A, como operadores de câmbio autorizados pelo Banco Central do Brasil, de acordo com a legislação pertinente.

(...)

Conforme apurado, **a Levycam intermediou e o Confidence fez sucessivas remessas de dólares para o exterior, a título de pagamento de importações inexistentes.**

Nos dados recebidos do Banco Central do Brasil em atenção à Requisição de Movimentação Financeira expedida pela Receita Federal, verificamos que **no ano calendário de 2012, a corretora Levycam fechou com as três empresas 40 contratos de câmbio, para pagamento de importações, totalizando USD 2.044.901,54 ou R\$ 3.530.572,39. Dos 40 contratos, 19 foram fechados pela Ind. Labogen.**

Todos os contratos de câmbio fechados nos anos-calendário 2011 a 2014 possuem a natureza “15806-92-0-99-90 IMPORTAÇÃO – CÂMBIO SIMPLIFICADO”.

Como já mencionado neste TVF, **a Habilitação de Operador de Comércio Exterior no Siscomex da Indústria e Comércio de Medicamentos Labogen foi cancelada em 22/04/2006.** A empresa está descredenciada para realizar qualquer importação desde abril de 2006.

Para diligenciar a corretora Levycam, a Demac/SPO emitiu em 15/01/2015 o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal–Diligência (TDPF-D) nº 08.1.85.00-2015-00013-2.

O Termo de Início de Procedimento Fiscal foi lavrado em 23/01/2015, por meio do qual se solicitou diversas informações e documentos relacionados às operações cambiais contratadas com a Ind. Labogen, que foram entregues em 19/02/2015,

complementadas em 09/11/2015, em resposta ao Termo de Intimação nº 02/2015, de 15/10/2015.

Não há que se investigar se as instituições financeiras agiram intencionalmente, em conluio com os fraudadores, se trabalharam com menoscabo ou se operaram em estrito respeito às normas procedimentais e, como consequência, fizeram as devidas comunicações aos órgãos oficiais.

Mesmo, nessa última hipótese, onde os operadores no mercado de câmbio atuam com diligência ao monitorar as operações de seu cliente, de modo a mitigar a utilização do sistema financeiro para fins de lavagem de dinheiro e evasão de divisas, é certo que as normas legais os colocam como responsáveis pelo crédito tributário que deixou de ser recolhido.

(...)

Com base na fiscalização efetuada na Ind. e Com. de Medicamentos Labogen S.A. Química Fina e Biotecnologia, na diligência efetuada na Levycam Corretora de Câmbio e Valores Ltda, conforme exposto neste Termo de Verificação Fiscal e considerando as denúncias do Ministério Público Federal/PR e os depoimentos prestados na Superintendência Regional do Departamento de Polícia Federal, a **responsabilidade solidária aplica-se a:**

1.1 LEONARDO MEIRELLES, CPF 265.416.238-99: **executor de Youssef na prática dos crimes de operação não autorizada de instituição financeira, lavagem de dinheiro de terceiros e evasão de divisas.** Assina como **presidente da empresa offshore RFY Imp. Exp. Ltd.,** que era utilizada para fraudes realizadas pela **organização criminosa, sobretudo na importação fraudulenta.**

É sócio administrador da empresa Indústria e Comércio de Medicamentos Ltda., CNPJ 65.495.087/0001-60.

- Endereço residencial: Rua Mateus Grou, 109, apto. 43, Pinheiros, São Paulo (SP).

- Endereço comercial: Rua Frederico Magnusson, 247, Distrito Industrial, Indaiatuba(SP).

- Endereço na base CPF: Alameda Rouxinóis, 180, Alpes de Mairiporã, Mairiporã (SP) CEP 07600-000.

ENQUADRAMENTO LEGAL: **art. 135, inc. III e art. 124, inc. I**, ambos do Código Tributário Nacional.

1.2 ESDRA DE ARANTES FERREIRA, CPF 259.541.118-71: o denunciado ESDRA **era o autorizador das operações de Youssef nas empresas Labogen S.A. Química Fina e Biotecnologia e Indústria e Comércio de Medicamentos Labogen Ltda.**

Tinha envolvimento e **recebia vantagens financeiras com a operação** de evasão de divisas.

É sócio da empresa Indústria e Comércio de Medicamentos Labogen Ltda., CNPJ 65.495.087/0001-60.

- Endereço residencial: Rua Santo Egídio, 655, apt. 71, Santa Terezinha, São Paulo (SP).

- Endereço comercial: Rua Frederico Magnusson, 247, Distrito Industrial, Indaiatuba (SP) ou Rua Amaral Gama, 69, casa 2, Santana, São Paulo (SP).

- Endereço na base CPF: Rua Santo Egídio, 655 - apto. 71, Santa Terezinha, São Paulo (SP) - CEP 02461-011.

ENQUADRAMENTO LEGAL: **art. 135, inc. III e art. 124, inc. I**, ambos do Código Tributário Nacional.

1.3 ALBERTO YOUSSEF, CPF 532.050.659-72: o líder da organização criminosa.

Coordenava as atividades dos outros denunciados e era o responsável por todas as decisões. Era sócio administrador de fato da Indústria e Comércio de Medicamentos Labogen Ltda., CNPJ 65.495.087/0001-60.

ENQUADRAMENTO LEGAL: **art. 135, inc. III e art. 124, inc. I**, ambos do Código Tributário Nacional.

OBSERVAÇÃO: Atualmente preso na Superintendência Regional da PF/PR, em Curitiba (PR).

1.4 LEANDRO MEIRELLES, CPF 336.159.598-33: irmão de Leonardo Meirelles, também era **operador de Youssef nas empresas Labogen S.A. Química Fina e Biotecnologia e Indústria e Comércio de Medicamentos Labogen**. O contrato social da empresa **DGX Import & Export Limited**, foi registrada em Hong Kong em nome de **Leandro Meirelles** e era utilizada para fraudes realizadas pela **organização criminosa, sobretudo na importação fraudulenta**. Tinha envolvimento e **recebia vantagens financeiras com a operação** de evasão de divisas.

- Endereço residencial: Alameda da Sempre Vivas, 246, casa, Santana de Parnaíba (SP) ou Rua Adalvíia de Toledo, 135, apto. 81, Morumbi, São Paulo (SP).

- Endereço na base CPF: Alameda da Sempre Vivas, 246, Residencial 5, Alphaville, Santana de Parnaíba (SP) - CEP 06539-170.

ENQUADRAMENTO LEGAL: **art. 124, inc. I** do Código Tributário Nacional.

OBSERVAÇÃO: Leandro Meirelles tem outro CPF de nº 401.287.63841, no qual consta o seguinte endereço residencial: Rua Adalvíia de Toledo, 1.354, apto. 81, Morumbi, São Paulo (SP) - CEP 05683-000. Este endereço coincide com o segundo endereço declarado na denúncia Eproc 5049557-14.2013.404 .7000 IPL 1041/2013 - SR/DPF/PR.

1.5. PEDRO ARGESE JUNIOR, CPF 033.756.918-58: **atuava sob as ordens de Youssef com o denunciado Leonardo gerenciando as atividades e os interesses da organização criminosa**. Tinha envolvimento e **recebia vantagens financeiras com a operação** de evasão de divisas.

- Endereço residencial: Av. Sabiá, 23, apt. 112, Moema, São Paulo (SP).

- Outros endereços: Avenida Professor Alceu Maynard de Araújo, 121, Vila Cruzeiro, São Paulo (SP) ou Avenida Damasceno Vieira, 820, ap. 12, Vila Mascote, São Paulo (SP).

- Endereço na base CPF: Avenida Professor Alceu Maynard de Araújo, 121, 2º Piso, Jardim Heliomar, São Paulo (SP) - CEP 04726-160.

ENQUADRAMENTO LEGAL: **art. 124, inc. I** do Código Tributário Nacional.

1.6 **RAPHAEL FLORES RODRIGUEZ**, CPF 329.334.438-05: o denunciado Raphael integrou a **organização criminosa**. Tinha envolvimento e **recebia vantagens financeiras com a operação** de evasão de divisas.

- Endereço residencial: Rua Tome Portes, 29, apt. 42, Vila Dom Pedro II ou Parada Inglesa, São Paulo (SP).

- Endereço na base CPF: Rua Tome Portes, 29, apt. 42, Parada Inglesa, São Paulo (SP)- CEP 02241-010.

ENQUADRAMENTO LEGAL: **art. 124, inc. I** do Código Tributário Nacional.

1.7 **CARLOS ALBERTO PEREIRA DA COSTA**, CPF 613.408.806-44: o denunciado Carlos Alberto integrou a organização criminosa. É **uma das principais pessoas interpostas utilizadas por Youssef, com consciência de todas as atividades ilícitas** deste último e colaborando ativamente para elas. Tinha envolvimento e **recebia vantagens financeiras com a operação** de evasão de divisas.

- Endereço Residencial: Alameda dos Guatás, 1367, apt. 111, Saúde, São Paulo (SP).

- Endereço Comercial: Rua Dr. Renato Paes de Barros, 778, 2º andar, Itaim Bibi, São Paulo (SP).

- Endereço na base CPF: Travessa Mansueto Gregório, 64, Ipiranga, São Paulo (SP) -CEP 04203-010.

ENQUADRAMENTO LEGAL: **art. 124, inc. I** do Código Tributário Nacional.

1.8 **WALDOMIRO DE OLIVEIRA**, CPF 253.798.098-04: era o **"testa de ferro" da M. O. Consultoria, empresa de fachada utilizada para canalizar os recursos desviados da Petrobras**. Tinha envolvimento e **recebia vantagens financeiras com a operação** de evasão de divisas.

Endereço residencial: Estrada Municipal Benedito Antonio Ragani, 2.300, Pintos, Itatiba(SP).

- Endereço na Base CPF: Estrada Benedito Antonio Ragagnim, 2.300, Chácara Recanto Três Corações, Itatiba (SP) - CEP 13254-741.

ENQUADRAMENTO LEGAL: **art. 124, inc. I** do Código Tributário Nacional.

1.9 **LEVYCAM CORRETORA DE CÂMBIO e VALORES LTDA**, CNPJ 50.579.044/0003-58: **instituição financeira responsável por operar o câmbio sem a**

vinculação/apresentação das devidas Declarações por parte da Indústria e Comércio de Medicamentos Ltda., CNPJ 50.579.044/0003-58.

- Endereço: Rua Anchieta, 18 - 12º andar, Salas 1.201 a 1.206, Centro, São Paulo (SP) -CEP 01016-030.

ENQUADRAMENTO LEGAL: **art. 124, inc. II** do Código Tributário Nacional.

1.10 BANCO CONFIDENCE S/A, CNPJ 11.703.662/0001-44: instituição financeira responsável pelas remessas dos recursos para o exterior sem a necessária apuração da veracidade da operação e sem o recolhimento dos tributos incidentes.

- Endereço: Rua Julio Gonzalez, 132 – cjs. 121/124 – Pavimento nº 18 - São Paulo (SP)- CEP 01156-060

ENQUADRAMENTO LEGAL: ENQUADRAMENTO LEGAL: **art. 128**, do Código Tributário Nacional, C/C Parágrafo único, do artigo 6º, da Lei nº 8.894/94. (grifei)

Em sessão de julgamento realizada em 20/12/2017, a 2ª Turma da DRJ/RJO, assim decidiu no acórdão de fls. 3.446 e ss:

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, **julgar parcialmente procedente a Impugnação do Banco Confidence de Câmbio SA, para excluí-lo do pólo passivo da relação obrigacional; julgar improcedentes as impugnações apresentadas por Alberto Youssef e Levycam Corretora de Câmbio e Valores Ltda; e declarar a revelia do contribuinte e dos responsáveis, que não apresentaram impugnação, tudo conforme voto do Relator.**

Em vista da exclusão, acima anotada, de sujeito passivo da lide, recorre-se de ofício ao CARF, nos termos do art. 34 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pela Lei n.º 9.532/72, combinado com a Portaria MF nº 63 de 09/03/2017.

(...) (grifei)

Impugnantes cientificados (fls. 3.526 e ss): Levycam Corretora em 04/01/2018 (fls. 3.526), Alberto Youssef em 11/01/2018 (fls. 3.527) e Banco Confidence em 12/01/2018 (fls. 3.547). Revéis igualmente intimados.

Em 05/02/2018 (fls. 3.563) veio aos autos o recurso voluntário da Levycam Corretora (fls. 3.565 e ss), pelo qual, em síntese, assim se pronunciou:

5. A inclusão da RECORRENTE como responsável decorreu do fato de ela, na qualidade de corretora, ter realizado alguns câmbios para a INDÚSTRIA LABOGEN no início de 2012, ainda que, após ter suspeitado da postura da empresa, tenha comunicado as operações ao Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF).

(...)

7. Em suma, a fiscalização entendeu que a RECORRENTE teria sido negligente por ter realizado câmbios sem que a INDÚSTRIA LABOGEN lhe tivesse apresentado as Declarações de Importação (DI) vinculadas ao ingresso dos itens importados no território nacional, a despeito de, pelas regras que regem as operações de câmbio, as DIs não serem exigíveis, inclusive porque a DI é registrada no dia em que as mercadorias importadas chegam ao país, e não no momento do fechamento do câmbio, que ocorre muito antes!

(...)

11. Vale ressaltar que a impugnação apresentada pela instituição BANCO CONFIDENCE DE CAMBIO S.A., igualmente incluída nº polo passivo da ação fiscal na condição de responsável solidária, foi julgada parcialmente procedente para excluir sua responsabilidade em relação aos débitos constituídos no AIIM em questão, ao fundamento de que inexistiria permissivo legal para tal imputação.

12. Ocorre que a RECORRENTE não pode se conformar com a improcedência de sua Impugnação e a consequente manutenção indevida de sua responsabilização solidária pelos débitos objeto do AIIM em questão, na medida em que restou cabalmente demonstrado que **a RECORRENTE agiu nos estritos termos das normas que regem a atividade de câmbio, atuando com diligência e boa-fé, comprovadas pelas diversas notificações emitidas ao COAF ao se deparar com a menor suspeita de práticas irregulares adotadas pela remetente, até então, aos seus olhos, uma indústria farmacêutica com um patrimônio de respeito!**

13. Nesse aspecto, importa mencionar que os D. Julgadores de primeira instância sequer se ativeram ao fato de que inexistente, nas normas de regência da atividade de câmbio, qualquer disposição que vincule a apresentação das Declarações de Importação para concretização das operações de câmbio, o que por si só faz cair por terra toda a fundamentação do v. acórdão na parte em que julgou improcedente a Impugnação da RECORRENTE!

14. Veja-se que **tal conclusão foi aventada pelo próprio Ministério Público Federal, na denúncia que originou a presente ação fiscal, ao deixar cristalino que os delitos praticados pelos denunciados se deram em razão de “falha nos sistemas de controle, pois as Instituições Financeiras e as Corretoras de Valores não precisam mais pesquisar junto ao SISCOMEX, ao realizar um contrato de câmbio, se realmente existiu aquela importação”.**

15. Afirmou o MPF, ainda, que, **como não há padronização nas normas de controle, ATUALMENTE SEQUER NECESSITAM APRESENTAR A DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO**, o que acaba propiciando a simulação de contratos de câmbio vinculados à realização de importações.

(...)

17. Além disso, e como está claro em todo o processo, **a RECORRENTE (assim como o BACEN e os Bancos envolvidos) acreditava tratar-se de operações de importação de insumos destinados à industrialização pela INDÚSTRIA LABOGEN,**

operações essas que não se sujeitam à incidência do IOF e IRRF. Assim, como pode ser atribuída à RECORRENTE a obrigação de retenção e repasse de valores a título desses tributos, que sequer eram devidos nas operações?

18. Ademais, observa-se que **o v. acórdão recorrido sequer foi capaz de apresentar fundamentos que justifiquem a manutenção da responsabilização solidária da RECORRENTE pela multa qualificada imputada ao contribuinte principal em decorrência dos atos ilícitos por ele praticados, já que a RECORRENTE jamais compactuou em qualquer ato de sonegação, fraude ou conluio, de modo a ensejar-lhe a aplicação da penalidade agravada prevista no §1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.**

(...)

22. Ora, como se pode imputar à RECORRENTE a responsabilidade por tributos incidentes sobre operações alheias às dos contratos de câmbio, se esta informou ao COAF os indícios de irregularidade e suspendeu, imediatamente, as operações com a empresa autuada?

(...)

24. Ademais, conforme se verá adiante, as autoridades policiais afastaram totalmente qualquer indício de que a RECORRENTE estivesse envolvida na fraude, fato este que vem sendo ignorado pelas autoridades fiscais.

25. Nada obstante, é evidente que **a RECORRENTE, por não possuir poder de polícia, não teria como investigar e descobrir que as remessas, na realidade, não se destinavam ao pagamento pela importação de insumos para industrialização, como declarado pelos importadores.**

(...)

27. Da mesma forma, tais operações de aquisição de mercadorias no exterior não se sujeitam à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, pela simples inoccorrência do fato gerador do imposto na operação de compra e venda.

(...)

31. Todavia, **ainda que a Lei determine que as operadoras de câmbio sejam responsáveis pela retenção e recolhimento dos tributos sobre os contratos que firma, essa responsabilidade deve ser relativizada e se ater estritamente aos tributos incidentes sobre o contrato formalizado**, caso contrário, estar-se-ia deturpando o conceito do instituto jurídico “responsabilidade”, a ponto de equipará-lo à garantia plena contra qualquer risco de fraude, algo que nem mesmo as seguradoras – profissionais na análise de risco – conseguem por completo.

32. Nesse aspecto, é evidente que os tributos exigidos nesta autuação não são os incidentes sobre as compras de mercadoria estrangeira que foram formalizadas nos contratos de câmbio firmados com a RECORRENTE, mas tributos incidentes sobre a operação que permaneceu oculta por anos, mascarada por agentes

criminosos, a despeito da comunicação ao COAF realizada concomitantemente ao câmbio!

(...)

35. Em outras palavras, a **RECORRENTE não se exime da responsabilidade de reter e recolher – em nome de terceiros – os tributos relacionados às operações que pratica e formaliza, mas desde que o cenário apresentado por seus clientes conte com a devida lealdade!**

36. Desse modo, a RECORRENTE não pode se conformar com o entendimento firmado pelo agente fiscal autuante, mantido no v. acórdão recorrido, segundo o qual a ela incumbe o dever de ressarcir o fisco dos prejuízos tributários causados por pessoas de má-fé que, como bem exposto pelo MPF, se valem de falhas nos sistemas BACEN/SISCOMEX com o intuito de fraudar.

37. Exigir isso das corretoras seria transferir a elas o dever de investigação, sob pena de lhes caberem o dever de indenizar! Responsabilidade tributária não é isso!

(...)

43. Aplicando-se tal disposição ao caso presente, entende-se que, tendo havido simulação das operações pela INDÚSTRIA LABOGEN e seus agentes, os quais teriam elaborado documentação ilegítima para sustentar que o câmbio se referia à compra de matéria-prima (hipótese isenta do IOF e não tributada pelo IRRF), **a responsabilidade pelos efeitos de tal fraude deve ser transferida unicamente aos agentes que a praticaram, jamais à instituição financeira ludibriada, que embora se atente rotineiramente aos tributos incidentes sobre os contratos que formaliza, não possui elementos para investigar e desvendar o que a própria fiscalização considerou como atos volitivos.**

44. Nessa linha, não basta as Autoridades Fiscais apontarem que a responsabilidade da RECORRENTE decorre de lei e, portanto, ela seria objetiva e inexcusável.

45. **A Lei impõe às corretoras a responsabilidade de recolher os tributos incidentes sobre as operações que intermedia, mas essa responsabilidade também é objetiva, indo até onde se pode enxergar e apurar das situações e documentos que lhes são submetidos, não ultrapassa esse limite a ponto de responsabilizá-las por não desvendarem os elementos volitivos que estão por trás dos atos de seus clientes!**

(...)

49. Reitera-se que **em nenhum momento da Denúncia que originou a presente ação fiscal o MPF imputou à RECORRENTE a coparticipação em qualquer conduta delituosa! Muito pelo contrário, só destaca sua diligência e boa-fé ao comunicar ao COAF a atitude suspeita das empresas do grupo LABOGEN.**

(...)

54. Como se não bastasse, o fundamento utilizado pela I. Autoridade Fazendária para responsabilizar a RECORRENTE, considerado integralmente pelos Julgadores Tributários de primeiro grau, não possui qualquer plausibilidade, pois as instituições operadoras de câmbio não são obrigadas a exigir a apresentação das Declarações de Importação antes da efetuação dos câmbios, como será detalhado no tópico a seguir!

55. A RECORRENTE somente solicitou previamente as DIs à INDÚSTRIA LABOGEN por total cautela de sua parte, e o fato que motivou a imediata comunicação ao COAF não foi falta de apresentação da DIs por si só, mas a falta das DIs cumuladas com o pagamento integral e antecipado do valor devido às empresas estrangeiras pela suposta remessa das mercadorias, o que não é prática do mercado.

(...)

80. Nesse aspecto, e para que não parem dúvidas sobre a atuação tecnicamente perfeita da RECORRENTE, **requer seja o julgamento convertido em diligência consistente na expedição de Ofício ao BACEN para que tal órgão analise e esclareça, oficialmente, se houve falha nos procedimentos cambiais praticados.**

(...)

85. Também não desconhece o disposto no artigo 880 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), segundo o qual não será autorizada pelo Banco Central do Brasil qualquer remessa de rendimentos para fora do País sem a prova do pagamento do imposto.

86. Ocorre, Nobres Conselheiros, que tais disposições se aplicam às operações em que a incidência do IOF e do IRRF sobre o câmbio é decorrente do contrato de câmbio formulado e registrado nº BACEN pela corretora, não se aplicam ao caso presente, em que os contratos registrados no BACEN foram descaracterizados pelo MPF após ter sido descoberto que a situação estava mascarada por fraude!

(...)

88. Nas operações de importação de bens também não há que se falar na incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, pelo simples motivo de que não se trata de fato gerador do referido imposto. O que ocorre é a mera aquisição de mercadorias no mercado externo!

(...)

95. No caso em análise, a capacidade financeira foi atestada pelo balanço assinado por contador habilitado, registrado e declarado da companhia, o qual demonstrava um patrimônio líquido em torno de 40 MI! Tais valores nada mais são que investimentos dos acionistas na própria sociedade, os quais permitem inclusive o recebimento de juros sobre o capital próprio!

96. E mais! **Todos os pagamentos dos câmbios contratados pela INDÚSTRIA LABOGEN junto à RECORRENTE partiram de conta bancária própria da contratante, mantida junto à instituição financeira de grande porte e renome no**

mercado financeiro nacional (Banco Bradesco) – o que pode ser constatado da simples análise dos câmbios fechados e registrados perante o Banco Central do Brasil.

97. Vale dizer: não se trataram de pagamentos clandestinos, em espécie ou oriundos de terceiros, o que levaria a RECORRENTE a desconfiar da capacidade financeira da contratante ou de suspeitar a licitude da origem, mas sim oriundos de uma conta bancária de banco respeitado nacionalmente de, aparentemente, uma Indústria de grande porte!

98. Ora, é evidente que os denunciados agiram com toda a cautela possível para simular o negócio jurídico pretendido, obtendo êxito em comprovar que se tratava de operações regulares de importação de insumos. Tanto é verdade que o Ministério Público Federal somente apurou que se tratava de operações simuladas anos depois!

99. Outra prova disso é o fato de diversas corretoras de câmbio de boa-fé e Bancos sérios e de renome terem realizado operações de importação de mercadorias com os sujeitos passivos em questão (denunciados pelo MPF)!

(...)

103. Logo, não se pode admitir que a RECORRENTE, cumprindo todas as normas do BACEN, agindo com diligência, ética profissional e boa-fé, seja responsabilizada solidariamente por atos ilícitos praticados por terceiros fraudadores, causando-lhe sua ruína empresarial, na contramão da proteção constitucional expressa no artigo 170 da Magna Carta.

104. Salienta-se, de toda forma, que embora as corretoras de câmbio tenham o dever de apurar a regularidade das operações de câmbio que lhe são contratadas, não lhes compete a função fiscalizatória do Estado.

(...)

108. Na remota possibilidade de ser mantida a responsabilização solidária da RECORRENTE pelas infrações cometidas pelo grupo criminoso em questão, o que não se acredita em absoluto, conforme fartamente demonstrado, há que ser relevada a multa qualificada agravada de 225%.

109. Isso porque está comprovado nos autos que a RECORRENTE não compactuou em qualquer ato de sonegação, fraude ou conluio, de modo a ensejar a aplicação da penalidade agravada prevista no §1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, o que deve ser afastado!

110. Além disso, a RECORRENTE jamais deixou de atender a qualquer intimação da autoridade fazendária (Art. 44, §2º, da Lei nº 9.430/96) – pelo contrário! – agiu com diligência, demonstrando sua boa-fé, o que pode ser facilmente constatado nestes autos, em especial pela Denúncia do MP e demais provas acostadas!

111. Nesse ponto, importa mencionar que o v. acórdão sequer foi capaz de apresentar fundamentos jurídicos que justifiquem a responsabilização solidária da RECORRENTE pelo adimplemento da multa agravada de 225% do valor dos tributos, já que se trata de terceira pessoal que em nada compactuou com a situação ensejadora do agravamento da penalidade pecuniária!

112. A responsabilidade solidária da corretora de câmbio, se existiu – repita-se: o que se admite meramente a título argumentativo – restringir-se-ia aos tributos incidentes sobre as supostas operações levadas a efeito.

(...)

116. Logo, na remota possibilidade de não ser afastada a responsabilidade solidária da RECORRENTE pela integralidade da autuação em questão, o que não se acredita, não pode a mesma ser responsabilizada pelo adimplemento de penalidade pecuniária agravada qualificada, já que a RECORRENTE não praticou qualquer ato de sonegação, fraude ou conluio, tratando-se de mera presunção da Autoridade Fiscal, e, sobretudo, por conta da vedação expressa contida no artigo 134, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

(...)

117. **Embora a RECORRENTE tenha convicção de que as provas documentais ora carreadas tenham o condão de inequivocamente respaldar suas alegações, protesta pela realização de todas as diligências que se mostrem necessárias para comprovar o alegado**, em nome do Princípio da Verdade Material que norteia o Processo Administrativo Tributário, requerendo desde já a conversão do julgamento em diligência junto ao Banco Central do Brasil para a busca de esclarecimentos, por parte daquele órgão, acerca:

(i) da real necessidade de se exigir dos importadores de matéria-prima as declarações fiscais relacionadas às importações, e as DIPJs do últimos 5 anos, conforme aventado pela fiscalização; e

(ii) se o volume de câmbio realizado era compatível ou não com a capacidade financeira da INDÚSTRIA LABOGEN, conforme atestado em seu balanço de dez/2010.

(...)

118. Por todo o exposto, requer-se:

a) de plano, seja atribuído o efeito suspensivo ao presente recurso, com a manutenção da suspensão da exigibilidade do débito derivado do presente auto de infração, bem como se suspenda qualquer ato tendente à cobrança ou à inscrição dos débitos em dívida ativa, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional;

b) após a realização das diligências requeridas no tópico antecedente, seja dado integral provimento ao presente recurso, reformando-se o v. acórdão para afastar

a responsabilidade solidária da RECORRENTE LEVYCAM CORRETORA DE CÂMBIO E VALORES LTDA.

pelas infrações objeto do AIIIM ora combatido, visto que realizou câmbio para a compra de insumos com base em documentos e declarações fraudadas por criminosos que não possuem qualquer relação com a RECORRENTE, e que foram devidamente denunciadas na primeira suspeita levantada sobre suas atividades, ocasião em que foi interrompida a prestação de serviços;

c) caso assim não se entenda, o que se admite meramente a título argumentativo, se aplique o art. 134, parágrafo único do CTN, e seja relevada a multa aplicada no equivalente a 225% sobre o valor do débito, tendo em vista que a corretora de câmbio RECORRENTE não praticou sonegação, fraude ou conluio (Art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96), bem como que atendeu a todas as intimações da autoridade fazendária (Art. 44, §2º, da Lei nº 9.430/96), agindo com diligência e demonstrando sua boa-fé, o que pode ser facilmente constatado nos autos.

119. Por fim, requer sejam intimados os procuradores infra-assinados para realização de sustentação oral quando do julgamento do presente recurso. (grifei)

Em 09/02/2018 (fls. 3.657) veio aos autos o recurso voluntário de Alberto Youssef (fls. 3.658 e ss), pelo qual, em síntese, assim se pronunciou:

2. PRELIMINARMENTE

(...)

2.2. - NULIDADE - PRETERIMENTO DO DIREITO DE DEFESA -INTELIGÊNCIA DO ARTIGOS 10, V E 59, II DO DECRETO 70.235/72

(...)

E na espécie, o credito foi constituído com preterimento do direito de defesa, viciando ato administrativo na origem, uma vez que programas e acesso digital e eletrônico criados pelo Poder Público devem contribuir para diminuir a burocracia, facilitar a vida dos administrados e não mitigar direitos do cidadão contribuinte.

Perceba-se, o quanto **constou no Termo de Verificação**:

Declaro-me ciente da responsabilidade tributária e dos documentos de lançamento acima identificados, **tendo neste momento recebido este Termo e todos os documentos de lançamento (notificação/auto de infração) e documentos complementares em mídia digital não regravável CD/DVD**

Mas o CD/DVD não foi entregue, no ato de ciência da notificação e por outra via, nenhum dos processos administrativos fiscais digitais, foi disponibilizado no meio eletrônico, consoante orientado ao contribuinte.

(...)

E qual a razão de formalizar um processo digital e não incluí-lo no sistema eletrônico? Obrigando, o contribuinte a localizar o processo e obter cópias por meio de mídia digital, quando era dever da autoridade fiscal . disponibilizá-la, por ocasião da ciência do lançamento de ofício.

E sem o contribuinte tenha contribuído para não ter acesso o processo administrativo fiscal, o prazo para ofertar impugnação não foi suspenso. O prejuízo é evidente, não basta dar ciência ao contribuinte do lançamento de ofício, quando não lhe é oportunizado o efetivo contraditório processual, em iguais condições, a outros contribuintes. (artigo 8º, 9º do Decreto 70.235/72).

(...)

Assim, desde a ciência do contribuinte do lançamento de Ofício, que lhe imputa responsabilidade tributária iniciou-se o prazo para ofertar impugnação e, **somente em data de 13/12/2016 efetivamente teve acesso a todas mídias eletrônicas.**

(...)

2.3 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - VIOLAÇÃO DO ARTIGO 10º, III, DO DECRETO 70.235/72;

(...)

Assim, pretende o recorrente a nulidade do auto de infração, uma vez que a **fiscalização aponta uma suposta responsabilidade, com base apenas e tão 'somente na norma geral e abstrata, sem descrever contudo, qual a conduta específica e individual do contribuinte a ensejar a solidariedade ou responsabilidade** por fatos imputados a INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS LABOGEN S.A., CNPJ nº 65.495.087/0001-60,

(...)

Contudo, **limita-se a autoridade fiscal a replicar a assertiva de que a responsabilidade do recorrente decorre de ser líder de uma organização criminosa, o por si não é um fato jurídico tributário, porque afeto a esfera penal.**

E não há como se defender de imputação genérica invertendo o ônus da prova para o contribuinte, levando a impugnar uma responsabilidade sugerida e indefinida e, aparentemente construída pelo esforço de interpretação.

(...)

Por outro lado, **substituir a descrição dos fatos, pela peça exordial de acusação na esfera penal, ou seja, que inaugura a fase da atividade probatória, viola a garantia constitucional do devido processo legal** e não atende o inciso, III do artigo, 10, do Decreto 70/235/72, porque o vínculo, deve ser estabelecido de acordo com a legislação tributária e não penal.

Assim, não basta apontar o cometimento de ilícitos penal, deve existir o nexo de causalidade entre um fato específico e origem de uma obrigação ou da suposta

responsabilidade tributária, a pena de se presumir uma suposta responsabilidade com base em elemento incerto.

(...)

E não há correlação lógica entre os fatos, provas produzidas e a imputação de solidariedade, não havendo espaço para interpretação inadequada e ampliativa do artigo 124, I CTN a bem presumir a solidariedade, como entendeu a autoridade julgadora e muito menos imputar responsabilidade com base no artigo 135, III do CTN.

(...)

2.4 VIOLAÇÃO DO ARTIGO 142 DO CTN E ARTIGO 10, IV DO DECRETO 70.235/72 - ERRO DA CAPITULAÇÃO LEGAL.

(...)

As autoridades lançam as seguintes assertivas para o lançamento de ofício: as importações foram fraudulentas, a bem de subsidiar as operações de câmbio para promover sem autorização legal, a saída de divisas, devendo, portanto, incidir o imposto de renda na fonte e IOF conforme determinado no Decreto 3.009/99 - RIR/99 e legislação aplicável a espécie.

(...)

Portanto, descreve a conduta realizada pela INDUSTRIA LABOGEN para supostamente fraudar importação e não do recorrente, que por sua vez era controlada por LEONARDO MEIRELLES e não pelo recorrente.

Ou seja, não descreve a conduta individual do recorrente para lhe imputar responsabilidade ou solidariedade com base nos dispositivos de Lei indicados.

Indicar trechos da denúncia e apontar o recorrente como chefe de uma suposta organização criminosa, não exime a responsabilidade da autoridade fiscal de demonstrar e provar como o recorrente participou em conjunto com a INDUSTRIA LABOGEN para realização de cada um do fato gerador que dá suporte ao lançamento de ofício.

(...)

Assim, não se sabe ao certo qual o fundamento legal para a exigência fiscal, logo que no auto de infração, a exigência fiscal, tem base no "caput" dos artigos 674 e 675 do RIR/99, sem apontar o fundamento legal (lei) que dá suporte ao lançamento de ofício , além do artigo 70, inciso I, alínea "a", da Lei 11.196/05.

Enquanto no TVF, aponta como enquadramento legal: Arts. 674; parágrafos 1º a 3º, artigo 682, I, art. 717, 722, 723, 725 todos do RIR/ 99.

Inexiste, portanto, indicação precisa dos dispositivos legais infringidos pela empresa autuada, a dar ensejo a exigência fiscal, que dirá então para alegada e não comprovada responsabilidade do recorrente, com o rigor que exige, o inciso IV, artigo 10 do Decreto 70.235/72, o que configura cerceamento de defesa.

(...)

2.5 ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E BIS IDEM.

A própria autoridade fiscal e julgadora cuidou de comprovar o erro na identificação do sujeito passivo, haja vista que ao imputar responsabilidade a LEVYCAN CORRETORA a reconheceu expressamente como substituta tributária por Lei, ou seja, única responsáveis [sic] pelo pagamento de todas as obrigações das operações que participou e eventuais penalidades, tanto assim, constituiu contra ela em definitivo o crédito tributário.

(...)

Assim, há grande equívoco no lançamento de ofício e na suposta imputação de responsabilidade ao recorrente, porque quando elege o responsável tributário, este substitui de logo o contribuinte, ou seja, a responsabilidade surge com a obrigação.

(...)

E neste regime a sujeição passiva da fonte pagadora é exclusiva e a responsabilidade surge com a obrigação tributária - pagamento sem causa - portanto, a fonte pagadora por força da Lei é a única responsável por substituição pelo pagamento do tributo, ou seja, substitui o contribuinte desde o surgimento da obrigação. (art. 128, 45 CTN.)

(...)

De se dizer, nobre julgadores, a fiscalização replica ao longo TVF a imputação de chefe da organização criminosa ao recorrente, a bem de dar suporte a uma suposta responsabilidade por fato alheio.

Todavia, não aponta como responsável tributário, aquele que efetivamente alimentou o fluxo financeiro e suportou as despesas dos mecanismos para ocultar o efetivo beneficiário e pior, que a Lei elegeu como substituto tributário legal para o pagamento do tributo?

Escapa a lógica, quando a solidariedade e responsabilidade tem por fim assegurar maior garantia ao crédito, no entanto a autoridade fiscal exclui a responsabilidade de quem efetivamente detém a capacidade contributiva para o pagamento tributo e por Lei é o substituto tributário, ou seja, o único e exclusivo responsável pelo pagamento do tributo.

Afinal é a fiscalização quem afirma que a origem dos recursos das operações objeto da autuação fiscal é o fluxo financeiro das empreiteiras para realizar o pagamento sem causa, tanto assim, aponta como capitulação legal o parágrafo 1º, do artigo 674 do RIR/99.

Perceba-se, consoante se extrai do TFV imputa-se ao contribuinte a condição de intermediário para entrega das propinas por conta e ordem da fonte pagadora: Os operadores financeiros ou intermediários eram responsáveis não só por

intermediar o pagamento da propina, mas especialmente por entregar a propina disfarçada de dinheiro limpo aos beneficiários.

Portanto, **o recorrente não é a fonte pagadora, entendimento diverso na esfera tributária, que não se confunde com a penal, seria o mesmo que por analogia imputar solidariedade e responsabilidade ao "office boy" que realiza os pagamentos por conta e ordem de seu empregador.**

(...)

E a fonte pagadora, ou seja, as diversas empreiteiras envolvidas ' no âmbito da operação lavajato foram perfeitamente identificadas pela fiscalização, consoante se verifica do quadro inicial colacionado ao TVF extraído das ações penais (OAS, CAMARGO CORREA, ENGEVIX E OUTRAS ESPECIFICAMENTE NOMEADAS)

(...)

Porquanto, **entendimento contrário, seria o mesmo que admitir que um acordo entre particulares, pior um acordo ilícito pudesse alterar o substituto legal da obrigação tributária**, contrariando a lei, mas especificamente os artigos 45 e 128 do CTN.

(...)

Desta feita, não se discute a gravidade dos fatos imputados ao recorrente no âmbito da operação lavajato e suas consequências na esfera penal, tanto assim, deram origem a inúmeras prisões, sequestro de bens e ações penais, bem assim, a multiplicação de delações premiadas.

Todavia os ilícitos penais apontados pela fiscalização como fundamento para autuação fiscal ou para imputar responsabilidade ao recorrente, não tem o condão de modificar a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora, por todo o caminho percorrido pelo dinheiro (fato econômico) até chegar ao efetivo beneficiário.

(...)

2.6 IMPOSSIBILIDADE DO AGRAVAMENTO DE MULTA - SEM A EXISTÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS - IRRF e IOF

(...)

Primeiro, não há elementos a comprovar o dolo específico do impugnante de simular contratos de importação, para viabilizar operações de câmbio, previsto no artigo 44, parágrafo 1º e **muito menos, o dolo específico de sonegar tributos mediante importação fraudulenta.**

(...)

Portanto, **não basta apontar um dolo genérico, para ensejar a responsabilidade tributária e agravamento da multa de ofício**, sem relação com a hipótese de incidência que dá suporte a autuação fiscal.

O dolo específico deve ser provado pela fiscalização, com relação cada fato jurídico tributário, seja com relação ao sujeito passivo ou daqueles apontados, como suposto responsável tributário.

(...)

Todavia, **o recorrente pessoa física não é, como nunca foi o representante legal da empresa fiscalizada, sócio, acionista, controlador gerente ou administrador.** Não foi o recorrente que pessoalmente ou representando a INDUSTRIA LABOGEN realizou as importações fraudulentas ou operações de câmbio.

Portanto, não pode responder por atos dos sócios e controladores, quando estão perfeitamente identificados pela fiscalização, porque deve ser resguardada a pessoalidade entre o ilícito e dever de responder pelo tributo, devido pela sociedade.

(...)

E o dolo específico de natureza penal, não se confunde com o dolo específico de natureza tributária e, não cuidou a autoridade fiscal de demonstrar o nexo causal entre uma conduta do recorrente e o objeto da autuação fiscal, a bem de lhe imputar responsabilidade, quem dirá a multa qualificada.

(...)

2.7 DO **USO DA PROVA EMPRESTADA** - AUSÊNCIA DA DECISÃO JUDICIAL.

(...)

No entanto, **a fiscalização parte da premissa de prova colhida na fase inquisitorial, no entanto não anexou aos autos, a decisão judicial que autoriza o compartilhamento de dados entre Polícia Federal e Receita Federal.**

(...)

A referida decisão é essencial para a validade do processo administrativo fiscal, porque sem a qual, não há controle da legalidade dos atos administrativos. (artigo 8º, 9º decreto 70.235/72)

E por outra via, **a denúncia tão somente inaugura o processo penal, não é atividade probatória. E o fato jurídico tributário ou a vinculação de terceiro, deve ser provado**, segunda as regras da legislação tributária.

(...)

Contudo, na seara dos direitos fundamentais e garantias individuais, a autuação do Estado demanda autorização expressa, tendo em vista que tanto os fins, com os meios devem ser legítimos e lícitos.

E a prova emprestada consiste no transporte de produção probatória de um processo para outro, em outras palavras, é o aproveitamento da atividade probatória desenvolvida em outro processo, porém, jamais de atividade inquisitória, como é o inquérito policial ou a denúncia dele decorrente.

É de se dizer, a prova emprestada ingressa no outro processo na forma de documento, consoante os meios e forma permitida em lei e, devido o sistema de garantias vigente, indispensável à autorização judicial.

(...)

3. ILEGITIMIDADE PASSIVA - INEXISTENCIA DE SOLIDARIEDADE E RESPONSABILIDADE -- ARTIGOS 124,I, 135,11 DO CTN -.

(...)

A delação de **Alberto Youssef** revelou fatos guardados suma importância, para operação "lavajato" alcançar os contornos e a amplitude noticiadas diariamente, todavia, **nem de longe pode ser considerado o chefe, mentor ou líder de organização criminosa.**

Apenas uma peça na engrenagem do escândalo que beneficiou políticos, funcionários públicos e o Poder Econômico e sua atuação, **quando comparada a outros operadores, evidenciam que se tratava de peça descartável**, poderia ser facilmente substituída, como de fato o foi e não o qualifica como chefe de organização criminosa.

E chega a ser contraditório a fiscalização admitir em várias autuações fiscais que a delação premiada do recorrente foi fundamental para a responsabilidade fiscal das empreiteiras envolvidas e desconsiderar as declarações do recorrente ao diz respeito a presente autuação fiscal, tão somente para lhe imputar responsabilidade por fato alheio.

(...)

Assim, o **artigo 124, inciso I** do Código Tributário Nacional determina que haverá solidariedade passiva tributária sempre que mais de uma pessoa possua interesse no fato gerador da obrigação principal tributária.

No entanto exige-se que o interesse seja qualificado e comum aos devedores, ou seja, eles devem possuir um interesse de mesma natureza. E o que seria o interesse comum, para o fim de imputar a solidariedade na obrigação tributária?

A condição indispensável para configurar o interesse comum é que as partes interessadas estejam no mesmo polo de uma determinada relação jurídica, porque somente deste modo, poderá haver unidade de interesses.

(...)

Como se vê, **não há como prevalecer a tese da autoridade julgadora de o recorrente tinha livre uso da empresa da autuada**, ou que há convergência das provas produzidas na esfera penal para configurar a responsabilidade ou solidariedade quando **todo o conjunto probatório produzido destoa deste entendimento e a própria autoridade julgadora admite que LEONARDO MEIRELLES não prestava serviços com exclusividade para o recorrente.**

(...)

E na espécie, **o recorrente foi apenas mais um tomador de serviços de Leonardo Meirelles. E tomador e prestador de serviço, embora possam ter interesse na realização de determinado negócio ou dele obtenham proveito econômico, não há interesse jurídico qualificado comum entre eles, nos moldes do artigo 124, I CTN, mas sim, contrapostos**, logo que ao prestador interessa prestar os serviços para receber o preço e, ao tomador interessa receber o serviço prestado.

Justamente por isto o prestador e o tomador de serviços jamais poderiam ser obrigados solidários com fundamento no artigo 124, I do CTN, pois, não há interesse qualificado jurídico comum, mas sim, contrapostos.

(...)

De clareza **o recorrente não tinha qualquer interesse em realizar importações fraudulentas, realizar operação de câmbio ou promover evasão de divisas**, como bem explicado por Júlio Camargo, **era o encarregado de liquidar os compromissos assumidos pela fonte pagadora**.

E para tanto conforme provado pelas provas anexas ao PAF o recorrente trocou TED por reais em espécie, ou seja reais por reais no BRASIL para liquidar os compromissos assumidos pela fonte pagadora.

(...)

Portanto, o poder decisório de simular ou não importações nunca esteve ao poder do recorrente, mas sim, do sócio majoritário do grupo econômico por ele controlado, entre os quais, a empresa autuada.

De se indagar, de onde emana a certeza para as autoridades fiscais, que os contratos de câmbio fechados pela INDUSTRIA LABOGEN tenha relação com o recorrente: Data vénia, não há esta certeza na ação fiscal.

(...)

De se indagar, baseado em que concluiu as autoridades fiscais que Alberto Youssef tinha qualquer espécie de controle sobre a INDUSTRIA LABOGEN, quando a própria fiscalização comprovou que continuou em suas atividades depois da prisão do recorrente, sendo LEONARDO o acionista majoritário detendo 90% do controle acionário.

Desconhecida a descrição fática e as provas, não há como se defender, haja vista que não há um só elemento a dar suporte as alegações das autoridades fiscais.

(...)

De modo, **não é qualquer terceiro, que pode ser imputado como responsável com fundamento no artigo 135, III do CTN, necessariamente, é quem detém poderes de gestão e para representar a pessoa jurídica e escolhe agir com malícia, passando a praticar ato doloso lesivo, a quem representa**.

De se indagar, YOUSSEF tinha poderes para movimentar contas bancárias, assinar balanços, participar de assembleias, realizar operação de importação ou fechar

contratos de câmbio em nome da INDUSTRIA LABOGEN ou qualquer outra empresa controlada por MEIRELLES? A resposta somente pode ser negativa.

YOUSSEF nunca esteve revestido de poderes para representar a empresa autuada ou qualquer outra empresa controlada por Meirelles.,

(...)

Claramente aquele que não tem poder decisório e controle sobre a atividade exercida pelo contribuinte, não pode se tornar responsável tributário com fundamento no artigo 135, III do CTN.

Assim, não há elementos que demonstrem que YOUSSEF tinha poder de gestão de qualquer empresa controlada por MEIRELLES, por ocasião dos fatos jurídicos tributários e, dando causa a exigência fiscal.

(...)

Como se vê, há grande equívoco na descrição do evento, tributário, para tentar imputar responsabilidade ao contribuinte com fundamento no artigo 135, III do CTN.

Data vênua, o impugnante nunca foi sócio, gerente, diretor, exerceu ou exercia' poder de gerência ou controle sobre as empresas objeto de fiscalização, como poderia então praticar ato lesivo em desfavor da sociedade.

A descrição do crime de lavagem de dinheiro na esfera penal, não torna o recorrente sócio administrador de fato ou de direito da empresa autuada, que tem perfeitamente identificados sócios, administradores e especialmente seu controlador - Leonardo Meirelles. (grifei)

Às fls. 3.743 e ss, consta petição do Banco Confidence, pela qual, em síntese, expõe o seguinte, para pugnar pela improcedência do recurso de ofício:

(...)

2. Ou seja, em decisão unânime, o CARF confirmou que o **artigo 124**, inciso II, do Código Tributário Nacional Brasileiro e a Circular Bacen nº 3.691/2013 não têm o condão de estabelecerem a responsabilidade solidária ao Requerente. **A imputação de responsabilidade solidária com base nesse dispositivo deverá, necessariamente, ser acompanhada da indicação de lei ordinária que autorize tal procedimento, o que inexistente no ordenamento jurídico brasileiro.**

(...)

Às fls. 3.756 e ss, consta mais uma petição do Banco Confidence, pela qual, em síntese, expõe o seguinte, agora para pugnar pela inadmissibilidade do recurso de ofício:

(...)

8. Ocorre que, no dia 17 de janeiro de 2023, foi publicada a Portaria MF nº 02/2023, que revogou a antiga Portaria MF nº 63/2017 e alterou o limite de alçada para fins de interposição de recurso de ofício, determinando que **somente**

é possível a interposição de recurso de ofício, nos casos em que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor superior a R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

9. Diante da supracitada alteração normativa, importa à Requerente reiterar que, **no presente caso, a decisão da DRJ exonerou a Requerente do pagamento do valor total correspondente a R\$ 2.986.375,98** (dois milhões, novecentos e oitenta e seis mil, trezentos e setenta e cinco reais e noventa e oito centavos), ou seja, valores exorbitantemente inferiores ao limite de alçada do recurso de ofício entabulado pela Portaria MF nº 02/2023.

10. Além disso, sabe-se que o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") possui entendimento sumulado no sentido de que, **para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância**, conforme Súmula CARF nº 103.

11. Dessa forma, considerando a alteração normativa supracitada, bem como o entendimento sumular, é indubitável que o recurso de ofício interposto não alcança o limite de valor de alçada previsto na Portaria MF nº 02/2023, não devendo, portanto, ser conhecido por este E. CARF. (grifei)

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator:

Sobre o recurso de ofício, a Portaria MF nº 02/23 assim dispõe:

Art. 1º **O Presidente de Turma** de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) **recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00** (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º **Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.** (grifei)

No caso em tela, o valor principal (R\$ 795.575,90) e a multa de ofício (R\$ 1.790.045,74) lançados, quando somados, totalizam valor inferior ao limite mínimo fixado no caput do artigo 1º da aludida portaria.

Tal limite se aplica não apenas nos casos de valores exonerados, como também em situações de exclusão da solidariedade de responsabilizado por crédito tributário que supere o patamar mínimo normativo.

No caso em tela, o Banco Confidence teve sua responsabilidade solidária afastada pela DRJ, operando-se em seu favor a exoneração da obrigação tributária nos valores mencionados acima, que somam mais de R\$ 2.500.000,00 limite mínimo à época dos fatos.

Não obstante, *“para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”*, consoante o que dispõe a súmula CARF nº 103.

Sendo assim, não conheço do recurso de ofício.

Ainda que assim não fosse, sobre a exclusão da responsabilidade do Banco Confidence, fora irretocável a decisão da DRJ.

Quanto aos recursos voluntários, são tempestivos e reúnem os demais requisitos de admissibilidade. Logo, deles conheço.

Da intimação dos patronos

A Levycam Corretora pleiteia a intimação dos patronos para que procedam sustentação oral.

Ocorre que, no processo administrativo tributário, inexistente previsão normativa para que seja dada ciência específica quando da inclusão do caso concreto em pauta de julgamento, o que se faz com a publicação da pauta de sessões no prazo regimental.

Não bastasse, nessa espécie processual, as comunicações são dirigidas aos sujeitos passivos, por expressa disposição do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, bem assim da súmula CARF nº 110 (*“No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.”*), razão pela qual indefiro o pedido.

Da diligência

A recorrente Levycam Corretora pleiteia diligência, medida cuja determinação se defere quando, ao sentir da autoridade julgadora, tratar-se de providência necessária, praticável e imprescindível, consoante o que dispõe o artigo 18 do já citado Decreto nº 70.235/72.

Sobre tal medida, filio-me à corrente que entende que tal providência processual só se revela cabível quando as partes exaurem seu mister probatório e, ainda assim, o caso revela indefinições ou carrega dúvidas, não obstante os esforços dispendidos pelos litigantes.

Não sendo esse o caso, e até mesmo por não ser a autoridade julgadora o sujeito processual protagonista na produção probatória, o processo deve seguir seu regular curso, no estado em que as partes desejaram apresentar o caso à autoridade julgadora, e sem nunca cogitar a ela transferir o ônus que lhes pertence.

No caso dos autos, a recorrente deseja a manifestação do Bacen quanto a sua atuação esmerada nas operações afetas ao caso concreto.

A questão claramente é afeta a tema que se resolve com elementos plenamente possíveis de juntada pelas partes, de modo que, pelo mínimo, o requisito de imprescindibilidade não se revela atendido.

Sendo assim, indefiro o pedido de diligência.

Do lançamento

No que concerne ao lançamento, em sede preliminar, o recorrente Alberto Youssef alega a nulidade do lançamento, por ter tido acesso protraído à mídia eletrônica contendo cópia dos autos.

Aduz, ainda, que sua responsabilização também seria nula, em razão da precariedade na descrição dos fatos.

Reforça seus argumentos com inespecífica fala sobre ter ocorrido erro no enquadramento legal.

Sob tal quadro, é preciso ter em mente que a nulidade do feito fiscal carece da demonstração de efetivo prejuízo ao sujeito passivo, forte na dicção dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, bem como por inobservância do que dispõe o artigo 142 do CTN e até mesmo o artigo 5º, LV, da Constituição Federal.

Analizando o caso presente, percebo que o recorrente obteve plena compreensão dos fatos, tanto daqueles afetos à constituição do crédito tributário, quanto dos que lhe foram imputados para que se operasse sua responsabilização. A alentada e robusta defesa apresentada não deixa dúvidas quanto a isso.

Ainda que o recorrente discorde da fala acusatória – e é justamente para essa situação que o contraditório existe – é preciso reconhecer que a fiscalização descreveu a contento o que entendeu ser o fato gerador do tributo lançado e, também, os motivos para a imputação das responsabilidades solidárias. Em ambos os casos, sem descuidar do assinalamento de um enquadramento legal que entendesse pertinente ao caso. Se, no mérito, a acusação se sustenta, isso é uma outra questão.

De tal modo, afirmo inexistir razões de nulidade para o feito fiscal.

No mérito, os recorrentes protestam contra o lançamento, sob a ótica de particularidades suas, quais sejam, (i) a suposta incompreensão, à época dos fatos, de qual era a verdadeira operação engendrada pelo contribuinte principal, bem assim (ii) a alegada ausência de concorrência para o agravamento e a qualificação da multa de ofício.

Ocorre que o crédito tributário é constituído de ofício a partir de circunstâncias objetivas identificadas pela autoridade fiscal. Diante de uma hipótese de incidência legalmente estabelecida, concretiza-se um fato gerador que dá ensejo a uma exigência tributária incondicionada.

Exatamente por isso, é descabido afirmar que, diante de um crédito tributário associado a uma multiplicidade de sujeitos passivos, seja possível vislumbrar a situação por óticas distintas.

A situação que enseja o fato gerador é una, não comportando qualificação plural das circunstâncias que a envolva. O aqui afirmado é tão indubitado que, até mesmo por seus efeitos, a solidariedade tributária não comporta hierarquia entre os devedores responsabilizados, *ex vi* o que dispõem os artigos 124, § único e 125, I, do CTN.

Assim, se os recorrentes entendem que o contexto de suas participações na situação que concretizou o fato gerador é de tal forma que não lhes vinculam às obrigações tributárias exigidas, trata-se, antes, de inconformismo que pertine à responsabilização solidária, mas não à questão da ocorrência da infração tributária objeto do lançamento ou da exasperação da penalidade a ela associada.

Tampouco assim não fora, é preciso notar que a Lei nº 14.689/23 alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 – fundamento normativo empregado pela fiscalização –, no sentido de determinar o percentual da multa de ofício qualificada em 100%, quando não há comprovada reincidência, ante o antigo percentual de 150%.

E tal comprovação de reincidência não consta dos autos.

De tal modo, a nova norma deve ser aplicada ao presente caso, de forma retroativa, com fundamento no artigo 106, II, “c”, do CTN.

Destarte, a presente qualificação da multa de ofício, realizada sem a comprovação de reincidência do contribuinte, deve ser exigida no percentual de 100%.

Já o seu agravamento em 50%, por não ter sido objeto de alteração legislativa, deve permanecer nos exatos termos do lançamento.

Assim, o percentual da multa de ofício do caso em tela deixa de ser 225% (150% aumentado em 50%), para ser 150% (100% aumentado em 50%).

Da responsabilização solidária

A Levycam Corretora foi responsabilizada pelo crédito tributário com fulcro no artigo 124, II, do CTN (“Art. 124. São solidariamente obrigadas: (...) II - as **peessoas expressamente designadas por lei.** (...)” (grifei)).

No TVF, a autoridade fiscal assinalou que “as operações de câmbio foram efetuadas com o objetivo de remessa ilegal de divisas e sonegação de tributos, na medida em que inexistentes as importações que deram causa ao fechamento dos contratos de compra e venda de moedas estrangeiras”. A partir de tal observação, arrematou que “torna-se necessária a análise da responsabilidade da Levycam Corretora de Câmbio e Valores Ltda e (...), como operadores de câmbio autorizados (...)”, conclusão da qual não se pode discordar.

Como observação inicial da sua análise, a fiscalização anotou que *“o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99, atribui, em seu art. 880, ao Banco Central do Brasil o dever de exigir a prova do recolhimento do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre as remessas ao exterior. O Bacen transferiu esse ônus para as instituições financeiras sob sua supervisão e que operam no mercado de câmbio (Comunicado Bacen nº 2.223/90)”*.

Assim, a autoridade fiscal inicia a construção do racional segundo o qual a Levycam teria falhado na exigência da comprovação, por parte da Labogen, do IRRF sobre as remessas ao exterior.

O autuante prossegue afirmando que, por força do artigo 9º, II, da Lei nº 9.613/98, pessoas jurídicas que tenham como atividade principal a compra e venda de moeda estrangeira como instrumento cambial – como é o caso da Levycam – sujeitam-se às obrigações relacionadas nos artigos 10 e 11 da mesma lei, com destaque para:

- Adotar políticas, procedimentos e controles internos para atender o que determina o artigo 11 (artigo 10, III);
- Atentar para operações que, nos termos de instruções das autoridades, possam ser indícios de crimes (artigo 11, I e § 1º);
- Comunicar sigilosamente ao COAF operações suspeitas (artigo 11, II).

A partir de tal quadro, a fiscalização assim concluiu:

Não há que se investigar se as instituições financeiras agiram intencionalmente, em conluio com os fraudadores, se trabalharam com menoscabo ou se operaram em estrito respeito às normas procedimentais e, como consequência, fizeram as devidas comunicações aos órgãos oficiais.

Mesmo, nessa última hipótese, onde os operadores no mercado de câmbio atuam com diligência ao monitorar as operações de seu cliente, de modo a mitigar a utilização do sistema financeiro para fins de lavagem de dinheiro e evasão de divisas, é certo que as normas legais os colocam como responsáveis pelo crédito tributário que deixou de ser recolhido. (grifei)

O que se observa é que, para a autoridade fiscal, a previsão legal de exigência da comprovação do IRRF que incumbe à corretora de câmbio (RIR/99, artigo 880 c/c Comunicado Bacen nº 2.223/90), associada ao dever de atenção aos indícios de crime (Lei nº 9.631/98, artigo 11, I e § 1º), seria o bastante para responsabilizar a Levycam.

Por três motivos, sem razão a fiscalização.

Primeiramente, o dispositivo que tipificou a responsabilidade em análise (CTN, artigo 124, II) exige que o responsabilizado esteja assim designado em lei. Porém, o artigo 880 do RIR/99 designa o Bacen – e não a entidade financeira – como o agente encarregado de exigir a

comprovação do recolhimento do IRRF. A delegação à corretora de câmbio é feita por ato infralegal daquela autarquia.

Em segundo lugar, ainda que fosse possível superar o primeiro motivo, o artigo 880 do RIR/99 não estabelece expressamente a solidariedade tributária daquele que encarrega de exigir a comprovação do IRRF pago, mas apenas atribui tal encargo de exigência.

Em terceiro lugar, acaso superados os dois primeiros motivos, não se colhe dos autos que a Levycam tenha violado seu dever atenção estabelecido na Lei nº 9.613/98, artigo 11, I e § 1º. Não se pode presumir que, diante da aparente regularidade dos fatos que a Labogen apresentou à recorrente, teria sido possível a esta detectar a fraude, para, a partir de tal ponto, descortinar a verdadeira operação e se pôr a exigir o recolhimento de IRRF.

Ante o exposto, afasto a responsabilidade da Levycam.

Já Alberto Youssef fora responsabilizado com base nos artigos 124, I e 135, III, do CTN.

A responsabilidade prevista no artigo 135, III, exige três condições, uma subjetiva e outras duas objetivas.

A condição subjetiva é que o responsabilizado seja sócio, acionista, gerente ou administrador.

Já a primeira condição objetiva é que os sujeitos em questão pratiquem atos de gestão.

Por fim, como segunda condição objetiva, a obrigação tributária deve decorrer de ato de gestão praticado com abuso de poder ou contrário às normas de regência da sociedade.

O responsabilizado em questão, para a fiscalização, incidiu em tal espécie de solidariedade por ser administrador de fato da Labogen. Consoante tal raciocínio, Alberto Youssef teria agido com excesso relativo aos poderes que não tinha, conclusão que, a toda evidência, não se pode admitir.

Tanto se pode afirmar porque a imputação de responsabilidade na forma do artigo 135 é tão gravosa que, antes, no artigo 134, também do CTN, o legislador cuidou de prever outras condições subjetivas que não dependem das condições objetivas do dispositivo seguinte.

Assim, sabendo-se descabido falar em *“excesso de poderes”* de um administrador de fato – condição atribuída a Youssef pela acusação – a melhor tipificação ao caso, para responsabilizar alguém em tal função seria o artigo 134, III. E, ainda assim, sem descuidar que esse dispositivo também tem condição objetiva própria, qual seja, a *“impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”*.

Não sendo o caso da sobredita impossibilidade, administrador de fato melhor se amolda, em tese, à situação prevista no artigo 124, I, também empregado pela fiscalização.

Assim, prosseguindo na análise do feito, é preciso notar que a possibilidade de apontamento de responsabilidade tributária que restou é aquela decorrente do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da exação tributária (CTN, art. 124, I). Trata-se, por conseguinte, de hipótese fática, prescindindo, por isso, de previsão específica na lei que regula o tributo objeto do lançamento, sendo, por tal razão, comumente referida como solidariedade de fato.

Oportuno aludir ao Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/18, que dispõe sobre a responsabilidade tributária prevista no artigo 124, inciso I, empregado como fundamento para a imputação em questão. Para os que com seus termos comungam, sua aplicação é imediata, alcançando inclusive fatos pretéritos, já que se trata de norma infralegal interpretativa.

É sabido que o CTN, ao dispor sobre a responsabilidade tributária, não o fez de forma clara em algumas modalidades ali previstas, incluindo a regra do artigo 124 inciso I, sintetizada na expressão “*interesse comum*”. Nesse sentido, o referido parecer traz importantes delineamentos acerca desse tema, inclusive com a fixação de entendimento segundo o qual o interesse comum deve alcançar não somente o ato lícito que gerou a obrigação tributária, mas também o ato ilícito que a desfigurou. Cito trechos oportunos para o caso:

10. Cabe observar que a responsabilização tributária pelo inciso I do art. 124 do CTN (doravante simplesmente denominada “responsabilidade solidária”) não pode se dar de forma indiscriminada, sem uma delimitação clara do seu alcance. Ela não se confunde com a responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN, não obstante em algumas situações poderem estar presentes os elementos de ambas as responsabilidades. Seu signo distintivo é o interesse comum, e é por ele que a presente análise se inicia.

Sobre o Interesse Comum

11. **A terminologia “interesse comum” é juridicamente indeterminada.** A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

11.1. O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

11.2. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

11.3. Ambas as construções doutrinárias são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da RFB, pois tenta-se interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.

12. Como norma geral à responsabilidade tributária, o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou. (...)

13. Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

14. Para se chegar a essa conclusão, deve-se levar em conta que a interpretação do inciso I do art. 124 do CTN não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal (CF), o qual deve ser aplicado pelo seu duplo aspecto: (i) substantivo, em que a graduação do caráter pessoal do imposto ocorre "segundo a capacidade econômica"; (ii) adjetivo, na medida em que é facultado à administração tributária "identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte". (...)15. Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito.

(...)

17. Ao caracterizar o interesse comum como sendo aquele relacionado com algum vínculo ao fato jurídico tributário, pode-se criar a falsa impressão de que neste parecer se alinharia à tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico, o que não é verdade.

(...)

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico

irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

(...)

Cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador. Evasão fiscal. Atos que configuram crimes.

26. Preliminarmente, esclareça-se um fato: **não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso** a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

26.1. O elemento doloso, por sua vez, constitui-se na vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito. Seria a fraude, no sentido latu da palavra.

26.2. Como exaustivamente visto no presente parecer, **o mero interesse econômico não pode ensejar a responsabilização solidária**. Do mesmo modo, há que estar presente vínculo não só com o fato, mas também com o contribuinte ou com o responsável por substituição (vide item 15). Mera assessoria ou consultoria técnica, assim, não tem o condão de imputar a responsabilidade solidária, salvo na hipótese de cometimento doloso, comissivo ou omissivo, mas consciente, do ato ilícito.

(...)

27.1. Casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (strictu sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

(...)

27.2. Apesar de a sonegação e a fraude (no sentido strictu sensu de que trata o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964) englobarem, em regra, a simulação, esta tem um espectro de incidência mais abrangente. Se o conceito de sonegação fiscal está ligada diretamente ao lançamento, a simulação pode ocorrer em outras hipóteses, como no reconhecimento de direito creditório, desde que presentes os seus elementos caracterizadores, consoante art. 167 do Código Civil:

(...)

Planejamento tributário abusivo. Ocorrência da operação antes do fato gerador

29. A responsabilização solidária pela constatação de planejamento tributário abusivo é uma variável em relação à do cometimento de ato simulado. Vide julgado do CARF que entende serem tais operações fruto de simulação: (...)

30. Contudo, há a especificidade de se tratar de atos jurídicos complexos que não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real (abuso de forma). Por tal motivo desenvolve-se esse tema de forma específica, inclusive pelo fato de que tais operações são normalmente realizadas antes da ocorrência do fato jurídico tributário.

30.1. O interesse comum resta caracterizado na medida em que a personalidade jurídica não está em consonância com as prescrições legais do direito privado, tampouco corresponde ao resultado econômico desejado. Em verdade, trata-se de atos anormais de gestão, que atentaram contra o próprio objeto social da sociedade e cujos efeitos não podem e não devem ser opostos ao Fisco.

30.2. O planejamento tributário abusivo ora tratado é o que envolve diversas pessoas jurídicas existentes com o único fito de reduzir ou suprimir tributo. A personalidade jurídica não cumpre a função social esperada da empresa, conforme arts. 116, parágrafo único, e 154 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, c/c art. 421 do Código Civil. Ora, nem o objetivo de obter lucro essa pessoa jurídica tem, pois esta apenas serve como meio para uma economia ilegítima para pagamento de tributo, contrariando o já mencionado princípio da capacidade contributiva. E daí se verifica a comunhão do interesse comum de todas elas, as quais não deixam de compor modalidade de grupo econômico irregular.

(...)

32. Como ocorrido em outras situações, o presente Parecer Normativo não tem por objetivo relacionar, de forma exaustiva, todas os negócios jurídicos que podem ser considerados planejamento tributário abusivo, até por depender da sua conformação e comprovação no caso concreto. Mas citam-se três situações típicas em que se configura o interesse comum para a responsabilização solidária, as quais podem estar todas presentes num mesmo planejamento: operações estruturadas em sequência, as realizadas com uso de sociedades-veículo e as que têm por objetivo o deslocamento da base tributável.

32.1. As operações estruturadas em sequência referem-se àquelas que contêm etapas em que cada uma, pretensamente isolada, corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com a subsequente com o fito de reduzir ou suprimir tributo devido. Cada etapa dessa cadeia de operações estruturadas só faz sentido caso exista a etapa anterior e caso seja também deflagrada a operação posterior. Conforme Greco: (...)

32.2. A empresa-veículo (conduit company) é uma pessoa jurídica intermediária utilizada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Muito comum é a utilização de Sociedade de Propósito Específico para tanto. Em regra,

ela se apresenta na estruturação de operações e em que há a utilização das mais diversas pessoas jurídicas, em direção única, com o fito de suprimir ou reduzir tributo devido.

32.3. Já o deslocamento da base tributária ocorre mediante utilização de pessoas jurídicas distintas com o propósito de transferir receitas ou despesas entre uma e outra de forma artificial, sem substrato na realidade das atividades por elas desenvolvidas.

33. Enfim, nessas hipóteses em que há desproporção entre a forma jurídica adotada e a intenção negocial, com vistas a desfigurar ou manipular o fato jurídico tributário, está configurado o interesse comum a ensejar a responsabilização solidária. Cita-se mais um paradigmático julgado do CARF, que corrobora o aqui exposto: (...)

34. Ressalte-se, por fim, que para a responsabilização solidária há que restar comprovado o abuso da personalidade jurídica cuja existência é fictícia ou utilizada para uma sequência de transação com o fito de reduzir ou suprimir tributo. Esse nexo causal entre a artificialidade da personalidade jurídica e a operação em conjunta deve estar demonstrado, mesmo que mediante conjunto de provas indiciárias. Contudo, deve-se estabelecer que a pessoa jurídica ou física responsabilizada é partícipe direta e consciente da simulação. (...)” (grifei)

O que se extrai do didático parecer, relativamente à responsabilidade tributária solidária por força do artigo 124, I, do CTN, é o seguinte: (i) o responsável deve ter vínculo – de fato ou de direito - com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou; (ii) o exigido “*interesse comum*” deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, não bastando o mero proveito econômico; (iii) ensejam a responsabilidade o cometimento de ato ilícito com abuso de personalidade jurídica envolvendo grupo econômico irregular, evasão fiscal ou planejamento tributário abusivo; (iv) o ato ilícito tem de ser praticado com dolo.

No caso presente, ainda que a descrição dos fatos no TVF – no ponto, bastante fundada na denúncia oferecida pelo MPF – deixe fora de dúvida a presença do item (ii), não fiquei convencido do papel de Alberto Youssef como administrador de fato da Labogen, o que garantiria a incidência do item (i) acima para a responsabilização.

Por seu turno, a abusividade da personalidade jurídica requerida no item (iii) está presente, ante o indubitado emprego da Labogen para a remessa ilegal de valores para a realização de pagamentos, em tese, escusos no exterior.

Por fim, não restou caracterizado o dolo de Youssef no cometimento da infração tributária, de modo tal que deixa de incidir o requisito (iv).

Neste ponto é importantíssimo distinguir o dolo (não comprovado) na infração tributária de eventual conduta dolosa nos gravíssimos fatos apontados pelo MPF na denúncia penal, acerca de crimes de elevada reprovabilidade, em tese, cometidos.

Não obstante o primoroso e respeitável trabalho fiscal, é preciso assinalar que a Fazenda fundou suas razões de responsabilização em condutas descritas como reprováveis sob a ótica penal. Mas nada fora articulado para que se demonstrasse que o reflexo tributário dos crimes, em tese, perpetrados fora visado por Youssef, em comunhão de desígnios com o contribuinte principal.

Várias conclusões, como, por exemplo, a de que Youssef era administrador de fato da contribuinte, foram tomadas a partir de informações prestadas por delatores na seara penal e que, ora em sede tributária, foram alçadas a condição de prova.

De tal modo, (i) mesmo sob a corrente que autoriza a responsabilização solidária de administradores e/ou sócios de fato com fundamento no artigo 135 do CTN, e (ii) mesmo sob o entendimento de possibilidade acrítica de livre transposição entre elementos processuais pelas esferas penal e tributária, é preciso ter em conta as balizas judiciosas entre as quais deve gerar efeitos o instituto da colaboração premiada.

Não é demasiado lembrar que a delação premiada não é testemunho, pois este deve proceder de um terceiro alheio ao objeto do processo, e não de quem é um imputado nele e, portanto, sujeito interessado. Afinal, a força probatória da prova testemunhal vem justamente por ser informação prestada por quem dela não se aproveita.

Nesse contexto, ainda que o processo tributário pudesse automaticamente sorver elementos do processo penal, é preciso tem em conta que *“os delatores premiados, como as pessoas em geral, movem-se estrategicamente e fazem afirmações que atendam, muitas vezes, suas próprias circunstâncias e não a busca da verdade”* (STF, Inq. 3.815/SP).

Não é por acaso que a Lei 12.850/13, em seu artigo 3º, inciso I, qualifica a delação premiada como *“meio de obtenção de prova”* – e não como meio de prova –, ou seja, instrumento para a colheita de elementos ou fontes das provas que, por fim, serão apreciadas pela autoridade julgadora. É tão induvidosa tal distinção que, no processo penal, não é dado ao delatado a possibilidade de pleitear a nulidade da delação, sob o fundamento de não se tratar de prova contra si, mas de negócio processual firmado entre o terceiro e a autoridade persecutora.

Sob tal quadro, é preciso ter em conta que a responsabilização solidária, na seara tributária, tem consequências gravosas, no mais das vezes devastadoras sob o aspecto patrimonial, não podendo ser mantida ao amparo da dúvida.

Sendo assim, (i) seja porque ausente a demonstração da atuação como administrador da sociedade contribuinte – fato sob o qual se poderia cogitar a responsabilização com base no artigo 135, III, do CTN – (ii) seja porque presentes apenas dois dos quatro requisitos cumulativos para a atribuição de responsabilidade tributária solidária por interesse comum – aquela tipificada no artigo 124, I, do CTN –, é forçoso afastar a imputação que recaiu sobre Alberto Youssef.

Isto posto – ressaltando, desde já, a possibilidade de, em sede de eventual ação de execução fiscal, a Procuradoria da Fazenda Nacional imputar responsabilidade àqueles que entender cabível, na forma da Lei nº 6.830/80, artigo 3º, § 5º, I, do CTN, artigo 202, I, e do CPC, artigo 779, I –, afasto a responsabilidade tributária solidária atribuída tanto a Levycam Corretora quanto a Alberto Youssef.

Conclusão

Ante o exposto, voto por não admitir o recurso de ofício e, admitindo os recursos voluntários, dar-lhes provimento parcial, para:

1. Reduzir o percentual de qualificação da multa de ofício para 100%, do que resulta, mantendo-se o percentual de agravamento em 50%, numa multa de ofício qualificada e agravada no total de 150%.
2. Afastar as responsabilidades solidárias de Levycam Corretora quanto a Alberto Youssef.

É como voto.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Genero Serra