



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10835.721449/2016-11
ACÓRDÃO	9202-011.347 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	20 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL DA VINCI CONFECOES LTDA.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Exercício: 2012, 2013, 2014

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DA FAZENDA NACIONAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA. PARADIGMA PURO. DECISÃO RECORRIDA QUE FIXA EXIGÊNCIA DE *STANDARD* PROBATÓRIO MAIS RIGOROSO DO QUE O FIXADO PELO PARADIGMA. INEXISTÊNCIA DE NECESSIDADE DE REEXAME OU REAPRECIÇÃO DA PROVA. REVALORAÇÃO DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO QUE NÃO SE CONFUNDE COM A REANÁLISE DE PROVAS E FATOS. ANÁLISE DE CRITÉRIOS ESSENCIALMENTE JURÍDICOS. TEMÁTICA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência quando, em situação de acórdão *paradigma puro*, com identidade de fatos e de elementos probatórios, sem qualquer necessidade de reapreciar ou de reexaminar provas nos autos, seja possível analisar o dissídio jurisprudencial e uniformizar a aplicação do direito revalorando o conjunto fático-probatório reportado no acórdão recorrido, inclusive para fins de aferir a adequação da norma jurídica do *standard* necessário para atingir o critério de suficiência probatória com suas consequentes repercussões normativas, até mesmo quanto à norma de direito material correlacionada na discussão.

Nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, não se confunde a vedação ao reexame da prova com a reavaliação jurídica do conjunto fático-probatório quando todos os elementos necessários para a análise estejam descritos no acórdão recorrido como incontroversos, sendo desnecessária a incursão nos autos em busca de substrato fático. Assim, é possível a reavaliação para que seja indicada a correta aplicação

do direito com adequada apreciação jurídica avaliando o erro de direito, sem adentrar em questão de erro de fato.

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA. PRELIMINAR DE NULIDADE, ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONHECIMENTO.

Não merece ser conhecido o recurso especial quando evidenciada a ausência de similitude fática das situações exibidas nos acórdãos recorrido e paradigma, de modo que obstada a averiguação do indigitado dissídio na interpretação da legislação tributária.

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA. CONFUSÃO PATRIMONIAL. RESPONSABILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não merece ser conhecido o recurso especial quando, além da carência de semelhança das situações de fato, exibem os acórdãos recorrido e paradigma entendimento uníssono acerca da interpretação do disposto no inc. I do art. 124 do CTN.

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 61, DA LEI Nº 8.981/1995. ILICITUDE. PAGAMENTO SEM CAUSA. NÃO CONHECIMENTO.

Não merece ser conhecido o recurso especial quando a divergência na interpretação da legislação tributária encontrar-se apenas na declaração de voto apresentada por integrante do colegiado que acompanhou o encaminhamento ofertado pelo voto condutor.

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. IRRF. MULTA. RESPONSABILIDADE. ART. 61, DA LEI Nº 8.981/1995. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA.

Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Para caracterizar a responsabilidade tributária prevista no inc. I do art. 124 do CTN deve-se demonstrar de forma inequívoca o interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador.

A comprovada ocorrência de confusão patrimonial atrai a responsabilização passiva solidária prevista no inc. I do art. 124 do CTN.

RESPONSABILIDADE PESSOAL. ART. 135, INCISO III, DO CTN. DIRETORES.

Para caracterizar a responsabilidade tributária prevista no inc. I do art. 124 do CTN deve-se demonstrar de forma inequívoca o interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. NATUREZA DE EXIGÊNCIA FISCAL. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. ART. 3º DO CTN. SANÇÃO. TRIBUTO. DIFERENÇA.

O art. 61 da Lei nº 8.981/95 dispõe acerca da tributação sobre a renda exclusiva na fonte que, por disposição expressa no art. 3º do CTN, não constitui sanção.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TERCEIROS. ADMINISTRADOR. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU SEM CAUSA. ART. 61, DA LEI Nº 8.981/1995. EXCESSO DE PODERES. INTERESSE COMUM.

Não comprovada a regular destinação de parte dos recursos auferidos pela sociedade, deve o administrador responder solidariamente pelo crédito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (relatora), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Fernanda Melo leal, que não conheciam. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento, devendo os autos serem

devolvidos à eg. Turma a quo, para que sejam apreciados os argumentos subsidiários dos recursos voluntários indicados no voto da relatora. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pelo solidário Gustavo Henrique Penasso Kodama, apenas quanto à responsabilidade prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/1995 e à cumulação da exigência do IRRF e da multa de ofício para, na parte conhecida, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 20 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL e por DA VINCI CONFECÇÕES LTDA. em face do acórdão de nº 1301-004.045, integrado pelo *decisium* de nº 1301-005.665, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste eg. Conselho que: **a)** por *unanimidade de votos*, **i)** rejeitou as preliminares; **ii)** manteve o crédito tributário em sua integralidade; **iii)** chancelou a responsabilidade tributária atribuída à PNGS PROSPER PARTICIPAÇÕES EIRELI e à NELMA KODAMA; e, **iv)** excluiu do polo passivo da obrigação tributária de LICIANE PAES FREIRE PENASSO KODAMA; **b)** por *maioria de votos*, afastou a responsabilidade atribuída à 4 RIOS PARTICIPAÇÕES EMPREENDIMENTOS ADMINISTRAÇÕES LTDA; e, c) *pelo voto de qualidade*, manteve no polo passivo os responsáveis solidários GUSTAVO HENRIQUE PENASSO KODAMA e MARIA DIRCE PENASSO.

Colaciono, por oportuno, as ementas dos objurgados acórdãos e seus respectivos dispositivos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS/ PAGAMENTOS SEM CAUSA

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

COMPROVAÇÃO DO CAUSA DO PAGAMENTO. NEGÓCIOS ILÍCITOS. AUSÊNCIA DE CAUSA.

A causa do pagamento deve ser demonstrada através de documentação idônea. Operações e negócios simulados não são causa a justificar o pagamento, posto que não se encontram amparados em documentação idônea.

CONCOMITÂNCIA. IRRF E MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

O IRRF não tem caráter punitivo, pois trata de um imposto incidente sobre o rendimento bruto recebido por terceiros, enquanto a multa de ofício é penalidade imposta pelo descumprimento do dever de declarar e recolher os tributos devidos dentro do prazo legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. ÔNUS DA PROVA.

Indefere-se o pedido de diligência para produção de provas que são de competência do contribuinte. Cabe ao contribuinte, e não ao Fisco, demonstrar a causa dos pagamentos e identificar seus beneficiários.

PROVA EMPRESTADA. VALIDADE.

É válido o emprego no processo administrativo tributário de prova emprestada, bem como de provas indiciárias. O que se toma emprestado são as provas, não as conclusões, cabendo ao julgador efetuar a valoração das mesmas.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. COMPETÊNCIA DOS AUDITORES FISCAIS.

É da competência dos Auditores Fiscais da Receita Federal a identificação dos sujeitos passivos, tanto na condição de contribuinte quanto na de responsável solidário.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INTERESSE COMUM.

A existência de confusão patrimonial e direção única caracteriza interesse comum a justificar a responsabilidade solidária.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. MULTA EXIGIDA CONFORME A LEI. SÚMULA CARF N.02.

O princípio da vedação da utilização do tributo como instrumento confiscatório é dirigido ao legislador e, eventualmente, ao poder judiciário, no controle de constitucionalidade. Não cabe ao CARF se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA POR ABUSO DE PODER.

Não configura abuso de poder a indicação de pessoa física absolvida em processo criminal como responsável solidária de débito de natureza tributária.

A decisão judicial que absolve a Sra. Maria Dirce de acusação criminal baseada em insuficiência de provas não tem reflexo para a administração tributária.

VOTO DE QUALIDADE. COMPETÊNCIA DOS PRESIDENTES DE TURMAS DA CSRF E DE TURMAS ORDINÁRIAS.

É atribuição dos Presidentes de Turmas da CSRF e de Turmas Ordinárias o voto de qualidade, os quais deverão decidir conforme sua convicção.

MULTA QUALIFICADA. INCIDÊNCIA.

Aplica-se a multa de ofício qualificada quando comprovada a realização de operações fraudulentas, com a utilização de interpostas pessoas.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N.108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

JUROS DE MORA. FLUIÇÃO APÓS O DECURSO DE 360 DIAS.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. Não há previsão legal para suspender a incidência dos juros após do decurso do prazo de 360 dias. (f. 18.572/18.573)

Dispositivo: Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos: (a) rejeitar as preliminares de nulidade; (b) manter integralmente o crédito tributário; (c) manter a responsabilidade tributária atribuída a PNGS Prosper Participações Eireli, Nelma Kodama e Maria Dirce Penasso; (d) excluir do polo passivo da obrigação tributária a senhora Liciane Paes Freire Penasso Kodama; e (ii) por maioria de votos: (a) manter a responsabilidade tributária atribuída a Gustavo Kodama, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo José Luz de Macedo e Bianca Felícia Rothschild que votaram por excluí-lo do polo passivo da obrigação tributária; (b) excluir a responsabilidade tributária atribuída a pessoa jurídica 4 Rios Participações Empreendimentos Administrações Ltda, vencido o Conselheiro Nelso Kichel que votou por mantê-la no polo passivo da obrigação tributária. f. 18.574)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)**Ano-calendário:** 2011, 2012, 2013**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INTERESSE COMUM.**

É possível a imputação de responsabilidade solidária quando configurada a existência de confusão patrimonial e direção das atividades, mesmo em se tratando de Imposto de Renda incidente exclusivamente na fonte.

NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INOVAÇÃO NA ACUSAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Não configura inovação da acusação a imputação de responsabilidade tributária com fundamento no art.124, I do CTN, ainda que o auto de infração tenha indicado o art.135, desde que os fatos estejam devidamente descritos no Relatório Fiscal, parte integrante do auto. (f. 18.935)

Dispositivo: Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, acolher os Embargos de Declaração, suprimindo as omissões apontadas nos termos do voto da relatora, sem efeitos infringentes, mantido assim integralmente o resultado do julgado embargado. Vencidos os conselheiros José Eduardo Dornelas de Souza, Bianca Felicia Rothschild, Lucas Esteves Borges e Marcelo José Luz de Macedo, que, superando a declaração de nulidade do acórdão recorrido com fulcro no art. 59, §3º do Decreto nº 70.235, de 1972, acolhiam os embargos e lhe davam efeitos infringentes, para excluir do polo passivo os embargantes (responsáveis solidários) Gustavo Henrique Penasso Kodama e Maria Dirce Penasso. (f. 18.935)

A FAZENDA NACIONAL, cientificada, apresentou o recurso especial de divergência (f. 18.658/18.673) alegando, em apertadíssima síntese, que o acórdão paradigma nº 1401-002.881, ao apreciar os mesmos fatos ensejadores de responsabilização das mesmas pessoas física e jurídica, por conferir interpretação diversa ao disposto nos arts. 124 e 135 do CTN, ofertou solução diametralmente oposta à ofertada pelos acórdãos recorridos, porquanto mantidos no polo passivo tanto a 4 RIOS PARTICIPAÇÕES EMPREENDEIMENTOS ADMINISTRAÇÕES LTDA. quanto a Sra. LICIANE PAES FREIRE PENASSO KODAMA.

Às f. 18.658/18.673 acostado o despacho de admissibilidade, o qual concluiu que teria o acórdão paradigma apreciado

idêntica situação, em relação aos mesmos fatos e mesmos sujeitos passivos, imput[ando] as mesmas infrações e atribui[ndo] responsabilidade solidária por interesse entre o contribuinte DA VINCI e a 4 RIOS, e por infração à sócia responsável da 4 RIOS, Sra. Liciane Penasso Kodama, em razão da prática de infração à lei, estatutos ou contrato social.

Tanto no caso do recorrido, quanto no do paradigma, os lançamentos se devem à apuração da falta de recolhimento de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF, referentes a pagamentos sem causa ou de operações não comprovadas, ora por remessas ora por recebimento de recursos de ou para a empresa contribuinte DA VINCI. No presente processo, tratam-se de remessas ou recebimentos de recursos em âmbito nacional, e se referem a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, com atribuição de responsabilidade solidária por interesse comum a várias pessoas físicas ou jurídicas, dentre elas a 4 RIOS, e por infrações a algumas pessoas físicas, dentre elas Liciane Penasso Kodama, sócia responsável pela 4 RIOS.

No paradigma, as remessas ou recebimentos de recursos ocorreram a pessoas físicas ou jurídicas no exterior, e se referem aos anos-calendário 2013 e 2014, igualmente com atribuição de responsabilidade solidária por interesse comum a várias pessoas físicas ou jurídicas, dentre elas a 4 RIOS, e por infrações a algumas pessoas físicas, dentre elas Liciane Penasso Kodama, sócia responsável pela 4 RIOS.

Todavia, **em que pese a identidade entre as situações fáticas, as decisões comparadas conferiram interpretações conflitantes em relação à atribuição de responsabilidade solidária por interesse comum à empresa 4 RIOS, e à atribuição de responsabilidade pessoal por infrações à Liciane Penasso Kodama.** (f. 18.672; sublinhas deste voto)

A 4 RIOS PARTICIPAÇÕES EMPREENDIMENTOS ADMINISTRAÇÕES LTDA. (f. 18.796/18.838) e a Sra. LICIANE PAES FREIRE PENASSO KODAMA (f. 18.848/18.884) apresentaram contrarrazões de idêntico teor pugnando, *preliminarmente*, pelo não conhecimento do recurso especial fazendário, seja porque, “[de acordo com o Manual de Exame de Admissibilidade de Recursos Especiais], ‘a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação’” (f. 18.808 e 18.859), seja porque haveria uma suposta afronta ao princípio da dialeticidade, sob a alegação de que “o recurso especial interposto pela PGFN [seria] apenas uma cópia das contrarrazões ao recurso voluntário.” (f. 18.812 e 18.863).

No mérito, pugnaram pela manutenção do acórdão recorrido, pelos seus próprios fundamentos. Em caráter subsidiário, caso provido o recurso fazendário, pedem sejam os autos devolvidos “(...) à C. Turma Julgadora *a quo*, para que sejam apreciados os argumentos subsidiários suscitados pela Recorrida nos itens IV.7 a IV.18 do recurso voluntário, sob pena de se configurar o cerceamento de defesa.” (f. 18.837 e 18.883)

O Sr. GUSTAVO HENRIQUE PENASSO KODAMA, ao ser cientificado do acórdão que apreciou os aclaratórios manejados, apresentou recurso especial (f. 18.999/19.114), suscitando 8 (oito) divergências com relação à interpretação da legislação tributária, quais sejam:

Divergência I: “A improcedência da decisão de 1ª instância devido à alteração dos fundamentos e da acusação fiscal do Auto de Infração”

Divergência II: “A improcedência da responsabilidade imputada ao Recorrente com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN”

Divergência III: “Subsidiariamente, a responsabilidade do Recorrente deve ser limitada ao período em que foi sócio da 4 Rios (28.08.2012)”

Divergência IV: “A improcedência da responsabilidade imputada ao Recorrente com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN”

Divergência V: “A comprovação da causa dos pagamentos, independentemente de sua ilicitude, implica o cancelamento do IRRF exigido”

Divergência VI: “Subsidiariamente, deve-se reconhecer a impossibilidade de se cumular o IRRF com a multa de ofício, devido à sua natureza sancionatória”

Divergência VII: “A improcedência da qualificação da multa de ofício por ausência de motivação”

Divergência VIII: “A inaplicabilidade do artigo 135, inciso III, e 124, inciso I, do CTN em relação ao IRRF exigido com fundamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/95” – *vide* sumário no REsp às f. 19.000/19.001

O despacho de admissibilidade (f. 19.425/19.455) houve por bem determinar seu o seguimento parcial,

apenas com relação às matérias “improcedência da decisão de 1ª instância devido à alteração dos fundamentos e da acusação fiscal do Auto de Infração”, “improcedência da responsabilidade imputada ao Recorrente com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN”, “a comprovação da causa dos pagamentos, independentemente de sua ilicitude, implica o cancelamento do IRRF exigido”, “impossibilidade de se cumular o IRRF com a multa de ofício, devido à sua natureza sancionatória”, e “inaplicabilidade do artigo 135, inciso III, e 124, inciso I, do CTN em relação ao IRRF exigido com fundamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/95” (**1ª, 4ª, 5ª, 6ª, e 8ª divergências**). – *vide* f. 19.455; sublinhas deste voto

Contra o despacho inaugural interposto agravo (f. 19.496/19.519), que veio a ser rejeitado, nos termos lançados às f. 19.536/19.542.

Às f. 19.548/19.549 proferi despacho de saneamento, de modo fosse à Procuradoria da Fazenda Nacional conferido prazo de quinze dias para a apresentação de suas contrarrazões.

Contrarrazões apresentadas às f. 19.551/19.575 com pedido *preliminar* de que

o recurso especial da contribuinte não seja conhecido, pois a recorrente pretende ver reapreciadas provas, o que encontra óbice na aplicação analógica da Súmula 07/STJ, segundo a qual “a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”. Com efeito, o julgamento do mérito do presente recurso especial depende da verificação e análise da situação fática e dos documentos juntados aos autos. Ocorre que o recurso especial é um apelo de fundamentação vinculada, não podendo a Câmara Superior apreciar e reanalisar fatos e provas. (f. 19.556)

No mérito, declinou motivos para que mantida a decisão *a quo*, nas matérias devolvidas a esta eg. Câmara.

Acostadas ainda petições (f. 19.581/19.583 e 19.588/19.590) informando a ocorrência de fato superveniente, qual seja, a entrada em vigor da Lei nº 14.689/23 para, ao final, requerer a minoração da multa qualificada ao patamar de 100% (cem por cento).

Acuso, por derradeiro, o recebimento de memoriais gentilmente ofertados, em conjunto, por 4 RIOS PARTICIPAÇÕES, EMPREENDIMENTOS E ADMINISTRAÇÕES LTDA., GUSTAVO HENRIQUE PENASSO KODAMA e LICIANE PAES FREIRE PENASSO KODAMA, os quais mereceram minha atenciosa leitura.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora.

Passo à verificação do preenchimento dos requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade dos recursos especiais da FAZENDA NACIONAL e de GUSTAVO HENRIQUE PENASSO KODAMA, responsável solidário pelos créditos tributários devidos por DA VINCI CONFECÇÕES LTDA.

I – DO CONHECIMENTO

I.1 – DO RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DA FAZENDA NACIONAL

Sendo tempestivo o recurso, passo à análise da comprovação da divergência interpretativa, em situações que carregam similitudes.

Transcrevo as razões declinadas em seu recurso especial, na tentativa de demonstrar o preenchimento dos requisitos inarredáveis e cumulativos para o seu conhecimento – quais sejam, **i)** situação fática similar, **ii)** interpretação divergente da legislação tributária; e, **iii)** acórdão paradigma prolatado por outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, respeitados os limites postos pelo §12 do art. 118 do RICARF. Confira-se:

O v. acórdão recorrido decidiu afastar a responsabilidade solidária da 4 Rios Participações, Empreendimentos e Administrações Ltda, por entender que não há elementos suficientes que demonstrem a confusão patrimonial ou grupo econômico de fato, a ensejar a responsabilidade solidária por interesse comum de acordo com o art. 124, inc. I do CTN; e da Sra. Liciane Paes Freire Penasso Kodama, por entender que não restou demonstrado que a mesma praticou atos com infração à lei, aos estatutos ou contrato social da 4 Rios.

Observe-se, neste sentido, o seguinte trecho do acórdão recorrido:

Da Responsabilidade da 4 Rios

A empresa 4 Rios apresentou recurso voluntário juntamente com o Sr. Gustavo e a Sra. Liciane. De início, alegam nulidade do auto de infração quanto à responsabilização dos Recorrentes por vício de motivação. Afirmam os Recorrentes que a motivação da D. Autoridade Fiscal seria insuficiente para imputar o vínculo da solidariedade aos Recorrentes, já que carece de clareza e congruência.

Pois bem.

Passemos à análise dos fatos.

Em relação à pessoa jurídica 4 Rios, a mesma foi alçada à condição de responsável solidário com fundamento no art.124, inciso I do CTN. A autoridade fiscal entendeu que havia confusão patrimonial entre a 4 Rios, Da Vinci, o patrimônio da Sra. Nelma, e da PNGS, configurando um grupo econômico de fato.

Os principais fatos que levaram à conclusão de existência de confusão patrimonial foram os depósitos mensais da 4 Rios para a Sra. Nelma Kodama, a existência de 75 apartamentos do Condomínio Hotel Villa Lobos, sobre os quais a Sra. Nelma Kodama teria poderes de gestão e que teriam sido colocados em nome da 4 Rios e o fato de a Sra. Nelma Kodama se utilizar do endereço da 4 Rios para algumas de suas off-shores e outros documentos.

Os depósitos efetuados pela 4 Rios para a Sra. Nelma Kodama foram levantados a partir de planilhas constantes dos HD apreendidos pela Polícia Federal na 4 Rios. De acordo com o Relatório Fiscal (fl.13820 e ss), tanto a 4 Rios com a Sra. Nelma, devidamente intimados, não comprovaram a origem e a causa dos depósitos:

[...]

A empresa 4 Rios não atendeu a nenhum dos itens da intimação e ainda deixou de apresentar a escrituração contábil ou o livro Diário do ano 2009, sob a alegação de que a empresa permaneceu inativa, tendo apresentado declaração simplificada da pessoa jurídica de inatividade. Posteriormente, tal afirmação se mostrou falsa, pois a 4 Rios teve movimentação financeira no período segundo a DIMOF (fl. 13822).

Posteriormente, a fiscalização teve acesso a mídias digitais apreendidas pela Polícia Federal, que trouxe novos elementos. A 4 Rios e a Sra. Nelma foram novamente intimadas para prestar informações sobre os valores distribuídos mensalmente à Sra. Nelma no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2013, nos seguintes termos:

[...]

A 4 RIOS, atendendo aos Termos de Diligência Fiscal nos 09, 10 e 11, informa que “não foram localizados os documentos solicitados, pois trata-se de meramente planilhas”.

Segundo os controles mensais de despesas da 4 RIOS encontrados nos HDs apreendidos pela Polícia Federal, Nelma Kodama recebia mensalões da empresa, conforme controles paralelos às fls. 6666 a 6671, vide excerto da planilha:

(...)

A 4 Rios e a Sra. Nelma negaram ter qualquer vinculação.

Dos fatos narrados, é possível presumir que havia alguma ligação entre a 4 Rios e a Sra. Nelma, todavia a autoridade fiscal limitou-se a apresentação das planilhas apreendidas nos computadores da empresa 4 Rios, mas não apresentou extratos bancários que comprovassem as referidas transferências, tampouco alegou que tais valores teriam sido pagos em espécie. Não constam informações mais precisas sobre essas transferências.

Logo, entendo que as planilhas não são provas suficientes para caracterizar a confusão patrimonial entre a 4 Rios/Sra. Nelma/Da Vinci.

O outro fato que ensejaria a confusão patrimonial seria a existência de 75 apartamentos de uso e benefício da Sra. Nelma foram colocados em nome da 4 Rios, vide trecho do Relatório Fiscal (fl. 13727 e ss):

[...]

É de se observar que ao citar os 75 apartamentos em nome da 4 Rios sob controle da Sra. Nelma, o Auditor Fiscal não afirmou categoricamente que os apartamentos seriam de propriedade de fato da Sra. Nelma, como o fez em relação dos apartamentos em nome da PNGS. Em seguida, o auditor faz remissão ao tópico do relatório que trata dos 56 apartamentos em nome da PNGS, mas não esclarece sobre a propriedade dos 75 apartamentos.

(...)

Com efeito, **a empresa 4 Rios, ainda que sob outras denominações (VIFRIO II e GRAN FRIO), tinha existência e patrimônio próprios em data bem anterior aos fatos que deram ensejo à presente autuação. O poder de gestão que a Sra. Nelma teria sobre o rumo do empreendimento do Condomínio Hotel Villa Lobos não é suficiente a caracterizar um grupo econômico de fato ou confusão patrimonial entre a Da Vinci, o patrimônio da Sra. Nelma e a 4 Rios. Isto porque, a Sra. Nelma tinha interesse no futuro do empreendimento, uma vez que era proprietária de fato de várias unidades que estavam em nome da PNGS e de sua mãe Sra. Maria Dirce, como já demonstrado.**

A Recorrente também traz decisão judicial transitada em julgado, proferida em embargos de terceiros (fls. 16703 e ss), da qual transcrevo trechos:

[...]

A decisão judicial deixa claro que nem todas as unidades do Condomínio Hotel Villa Lobos pertenciam de fato a Sra. Nelma, mas apenas parte delas e, por conseguinte, afastou a constrição das unidades em nome da 4 Rios.

Pelo exposto, entendo que restou comprovado que as 75 unidades em nome da 4 Rios não pertenciam de fato à Sra. Nelma e, por conseguinte, não existem provas suficientes para caracterizar a confusão patrimonial e a existência de grupo econômico de fato a justificar a responsabilidade solidária da empresa 4 Rios com fundamento no interesse comum (art. 124, I do CTN).

O Relatório Fiscal cita ainda outras irregularidades como a utilização do endereço da 4 Rios pela Sra. Nelma Kodama em algumas de suas off-shores. Tal indício também não é suficiente para ensejar a responsabilidade da 4 Rios, pois este ato poderia ter sido feito unilateralmente pela Sra. Nelma, sem a anuência da 4 Rios.

Cita também que a empresa 4 RIOS tentou impedir o acesso da Receita Federal às suas movimentações bancárias e à movimentação da conta corrente na qual eram feitos envios de recursos por empresas de fachada em benefício de Alberto Youssef (fl. 13.830). Todavia tal fato não guarda ligação direta com a autuação em comento.

Por fim, **o relatório aponta diversos depósitos realizados em favor da PNGS PROSPER com origem na 4 RIOS** (vide Relatório Fiscal à fl. 13.833):

[...]

Tais fatos narrados podem configurar infrações na empresa 4 Rios, mas não são suficientes para caracterizar de maneira inequívoca a existência de confusão patrimonial e a caracterização do interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação.

Em razão de tudo o que foi exposto **em relação à 4 Rios, considero que não há elementos suficientes que demonstrem a confusão patrimonial ou grupo econômico de fato, a ensejar a responsabilidade solidária por interesse comum de acordo com o art. 124, inc. I do CTN.**

Dessarte, voto por afastar a responsabilidade solidária da empresa 4 Rios do polo passivo da sujeição tributária.

[...]

Da Responsabilidade da Sra. Liciane

(...)

Além do fato de a Sra. Liciane constar do quadro societário da empresa 4 Rios como sócia administradora, não consta qualquer outra acusação contra a mesma. Tampouco há indicação de que atos cometeu com infração à lei. Pelos fatos constantes dos autos, não restou demonstrada a participação efetiva da Sra. Liciane na administração da empresa 4 Rios. Tal conclusão é compatível com o fato de que a 4 Rios era de fato administrada por seu cônjuge, o qual praticou atos com infração à lei.

Sendo assim, **voto por afastar a responsabilidade solidária da Sra. Liciane, visto que não restou demonstrado que a mesma praticou atos com infração à lei, aos estatutos ou contrato social da 4 Rios.**

A decisão atacada, porém, apresenta divergência em relação ao Acórdão de nº 1401-002.881, da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, que analisando os mesmos fatos e a mesma legislação aplicável, concluiu de maneira oposta ao colegiado recorrido, mantendo a responsabilidade solidária da 4 Rios Participações, Empreendimentos E Administrações Ltda. e da Sra. Liciane Paes Freire Penasso Kodama, perante o esquema fraudulento em questão.

(...)

Para que fique melhor caracterizada a divergência arguida, peço vênua para a transcrição de trecho do voto condutor do Acórdão Paradigma de nº 1401-002.881, *in litteris*:

(...)

Como bem destacado pela DRJ, o fato de não haver oferecimento de denúncia não ilide em nada a responsabilidade solidária tributária. Ainda que este segundo núcleo não tenha eventualmente concorrido para as atividades criminosas, é notório, a partir das provas que analisaremos, que formaram grupo econômico e praticaram atos sem substrato econômico, voltados exclusivamente à circulação de recursos do esquema da doleira Nelma Kodama.

É lógico que, ainda que as consequências penais possam reforçar a acusação fiscal, as consequências tributárias dos atos praticados pelos responsáveis solidários são independentes.

A SRFB conseguiu produzir um vasto arcabouço probatório que embasa o lançamento ora recorrido a partir das provas obtidas no âmbito da Operação "Lava Jato". Por outro lado, os recorrentes tentam de forma inútil desqualificar o trabalho probatório, mas não logram êxito na apresentação de provas que comprovem a origem e a destinação dos repasses feitos mensalmente a Nelma Kodama.

[Da Responsabilidade da 4 Rios]

A Sra. Nelma Kodama registrou suas empresas no mesmo endereço da empresa 4 RIOS, como se constata do seguinte trecho à fl. 13.650:

(...)

Os recorrentes alegam que isso seria um ato unilateral de Nelma Kodama, como se esta tivesse escolhido aleatoriamente uma sala comercial, na lista telefônica, para instalar suas empresas de fachada. Mas se trata de apenas mais um dos muitos elementos de prova disponíveis.

A empresa 4 Rios Participações Empreendimentos Administrações Ltda era utilizada por Nelma Kodama para recebimento de significativos valores mensais continuamente de natureza não comprovada desde, pelo menos, novembro de 2006.

Instada a se manifestar, a 4 RIOS deixou de comprovar os depósitos e afirmou não possuir os comprovantes que demonstrariam os destinatários dos recursos. Também

não indicou a causa dos pagamentos. Ademais, prestou declaração falsa para não enviar a escrituração contábil ou o livro diário do ano 2009 (fl. 13.821 – com grifo nosso):

(...)

Mesmo tendo sido reintimada diversas vezes, a 4 RIOS não se dispôs a comprovar os destinatários ou as causas dos depósitos, mesmo quando novas provas foram obtidas em apreensões de mídias digitais (fl. 13.825).

Por sua vez, segundo os controles mensais de despesas da 4 RIOS encontrados nos HDs apreendidos pela Polícia Federal, Nelma Kodama recebia retiradas mensais da empresa (Vide controles paralelos às fls. 6666 a 6671 e email 118):

(...)

Além da demonstração, a partir das mídias apreendidas, do pagamento de uma despesa fixa com Nelma Kodama, a 4 RIOS possui 75 empreendimentos por ela administrados (fl. 13.829).

Por sua vez, buscando dificultar as investigações, a 4 RIOS tentou impedir o acesso da SRFB às suas movimentações bancárias e à movimentação da conta corrente na qual eram feitos envios de recursos por empresas de fachada em benefício de Alberto Youssef (fl. 13.830):

(...)

Além disso, vários depósitos foram feitos pela 4 RIOS para a PNGS, outra empresa de propriedade de fato da Sra. Nelma Kodama.

Nelma Kodama utilizava a conta bancária do irmão, Gustavo Kodama, para realizar sua movimentação financeira, conforme demonstram os e-mails selecionados a seguir. Além disso, Nelma também realizava elevadas operações de compra e venda de suas ações na bolsa de valores mantidas em nome do irmão (email 144: “ELE TEM QUE PAGAR UMAS ACOES QUE EU COMPREI NO NOME DELE OK”). Por exemplo, conforme nota de corretagem do email 78, Nelma Kodama adquiriu 4.000 ações da Bovespa, em 20/05/2008, no valor total de R\$ 104.560,00, em nome do irmão.

(...)

Outrossim, a Sra. Liciane administradora da empresa, e esposa do Sr. Gustavo, alega que herdou o negócio do Pai e administrava atividades lícitas. Ou seja, alegou que tinha domínio da atividade, o que significa dizer que tinha acesso e conhecimento das operações bancárias e repasses realizados à Sra. Nelma Kodama.

O Sr. Gustavo Kodama também permaneceu, junto à sua esposa, na administração de fato das atividades da empresa.

Por sua vez, a Sra. Liciane era sócia administradora da 4 RIOS, empresa que foi usada como um braço para as operações criminosas da Sra. Nelma Kodama, operando-se, também, uma clara confusão patrimonial entre as pessoas jurídicas e físicas.

Por todo esse contexto, não há como se afastar a responsabilidade solidária dos recorrentes.

Da leitura dos trechos acima reproduzidos vê-se, claramente, que se está diante de situação idêntica à do caso ora recorrido, na qual se analisam os mesmos fatos, a mesma autuação, com os mesmos elementos de prova, a mesma empresa autuada e os mesmos responsáveis solidários.

Observe-se que ambos os julgados enfrentam as mesmas alegações de mérito por parte dos responsáveis solidários, a exemplo das argumentações de que a responsabilização solidária se baseou em planilhas unilateralmente produzidas e editáveis, em e-mails desconexos, bem como em informações decorrentes de inquérito no qual não houve oferecimento de denúncia ou condenação, etc.

Também no caso paradigma, a imputação da responsabilidade solidária da empresa 4 RIOS, nos termos do art. 124, do CTN, foi feita sob a alegação de formação de grupo econômico e de confusão patrimonial com os demais envolvidos.

Tais imputações levaram em consideração os mesmos fatos que foram apontados pelo ilustre relator do acórdão recorrido como não sendo suficientes para a responsabilização solidária da empresa, quais sejam, os depósitos mensais da 4 Rios para a Sra. Nelma Kodama, a existência de 75 apartamentos do Condomínio Hotel Villa Lobos, sobre os quais a Sra. Nelma Kodama teria poderes de gestão e que teriam sido colocados em nome da 4 Rios e o fato de a Sra. Nelma Kodama se utilizar do endereço da 4 Rios para algumas de suas off-shores.

Cada um desses fatos foi analisado no acórdão ora apontado como paradigma, de forma segregada e individualizada, tendo o colegiado prolator do referido acórdão chegado a conclusão diametralmente oposta à do colegiado recorrido. Ressalte-se que os elementos de prova trazidos ao presente processo são exatamente os mesmos que integram o processo de nº 10835.720460/2016-64. No caso da responsabilidade da Sra. Liciane, ambos os casos se viram diante da imputação da prática de atos e omissões com infração de lei, cedendo a empresa para uso, benefício e participação da doleira Nelma Mitsue Penasso Kodama, razão pela qual a sua responsabilização se deu com base no art. 135, III, do CTN.

Contudo, o acórdão recorrido decidiu por afastar a responsabilidade solidária da 4 Rios Participações, Empreendimentos e Administrações Ltda, por entender que não há elementos suficientes que demonstrem a confusão patrimonial ou grupo econômico de fato, a ensejar a responsabilidade solidária por interesse comum de acordo com o art. 124, inc. I do CTN; e da Sra. Liciane Paes Freire Penasso Kodama, por entender que não restou demonstrado que a mesma praticou atos com infração à lei, aos estatutos ou contrato social da 4 Rios.

Por seu turno, o acórdão ora apontado como paradigma, diante de situações idênticas, concluiu de maneira oposta ao colegiado recorrido, mantendo a responsabilidade solidária da 4 Rios e da Sra. Liciane, perante o esquema fraudulento em questão, por entender que restou caracterizada situação jurídica descrita nos arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, ambos do CTN.

Sendo assim, diante das teses antagônicas dos acórdãos recorrido e paradigmas, fica patente a divergência jurisprudencial, encontrando-se presentes, portanto, os requisitos de admissibilidade do recurso especial, nos termos da legislação de regência (Decreto no 70.235/72, art. 37, § 2o, II, c/c art. 67 e §§, do RICARF). – vide f. 18.621/18.636, passim; sublinhas deste voto)

Em que pese ter a ora recorrente expressamente consignado que “caberá recurso especial de decisão que der *à lei tributária interpretação divergente*” (f. 18.621) falha em demonstrar a dissonância, exibindo inconformismo quanto à *avaliação de prova*. Os termos do despacho de admissibilidade comprovam o seu próprio desacerto, uma vez que espanca qualquer dúvida sobre a tentativa de tornar esta eg. Câmara em um terceiro grau de jurisdição, atipicamente exercido por este órgão do Poder Executivo. Confira-se:

Isto porque, enquanto para o colegiado a quo não haveria elementos suficientes a demonstrar a confusão patrimonial entre 4 RIOS e DA VINCI, ou grupo econômico de fato, a ensejar a responsabilidade solidária por interesse comum de 4 RIOS, para o colegiado que julgou o paradigma os mesmos elementos de prova se mostraram suficientes a demonstrar a confusão patrimonial e o interesse comum.

Da mesma forma, para o acórdão recorrido, não teria restado demonstrado que Liciane Penasso Kodama praticou atos com infração à lei, aos estatutos ou contrato social da 4 RIOS, de forma que afastou a responsabilidade imposta com base no art. 135, III, do CTN. Por outro lado, para o paradigma, os mesmos elementos de prova se mostraram suficientes para comprovar que Liciane Penasso Kodama praticou atos com infração à lei, aos estatutos ou contrato social da 4 RIOS.

Caracterizada a divergência, na comparação entre o acórdão recorrido e este paradigma, deve ser dado seguimento ao Recurso Especial nesta matéria. (f. 18.672; sublinhas deste voto)

Inexiste qualquer indicativo de qual teria sido a interpretação divergente conferida aos arts. 124 e 135 do CTN, ostentadas nos acórdãos recorrido e paradigmático; mas tão-somente atribuição díspar de valor ou peso à prova produzida pela fiscalização. **À míngua do preenchimento dos requisitos, não conheço do recurso especial fazendário.**

I.2 – DO RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DE GUSTAVO HENRIQUE PENASSO KODAMA

Por serem 5 (cinco) as temáticas nas quais supostamente teria havido interpretação divergente da legislação tributária, passo ao escrutínio de cada uma delas em apartado.

I.2.1 – “A IMPROCEDÊNCIA DA DECISÃO DE 1º INSTÂNCIA DEVIDO À ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS E DA ACUSAÇÃO FISCAL DO AUTO DE INFRAÇÃO”

O despacho inaugural de admissibilidade afirma ter restado demonstrada a divergência

[n]o que diz respeito ao primeiro paradigma (acórdão nº 2401-009.989), até mesmo a matéria de fundo acerca da qual paira a alegação de inovação perpetrada pela DRJ, que seria causa da pretendida nulidade daquela decisão, é muito semelhante, pois também versa sobre hipóteses legais de atribuição de responsabilidade. Enquanto no caso recorrido “o Sr. Gustavo Kodama foi incluído no polo passivo com fundamento no art.135, do CTN”, consoante reconhece a própria decisão recorrida, e a responsabilidade foi mantida pelo colegiado com base no art. 124, I, do CTN, no caso paradigmático “a responsabilidade tributária foi atribuída com base no art. 133, do CTN, ... [contudo] a decisão recorrida utilizou como fundamento o art. 124, I, do CTN, para manter o lançamento”. E, enquanto a decisão recorrida considerou que “não há que se falar em inovação de critério jurídico uma vez que a Embargante se defende de fatos que estão

exaustivamente descritos no Relatório Fiscal”, a decisão paradigmática consignou que “as hipóteses são distintas e não se confundem”, motivo pelo qual declarou a nulidade do acórdão recorrido. (f. 19.433)

Verifiquemos as particularidades fáticas incrustadas nos acórdãos recorrido e no único paradigma admitido para cancelar (ou não) a similitude entre ambas. Peço vênias para replicar, no que importa, os fatos narrados no acórdão nº 2401-009.989:

Conforme consta no Relatório Fiscal da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (e-fls. 241 e ss), a presente NFLD foi lavrada para substituir a NFLD lavrada sob o DEBCAD nº 35.815.841-9, referente ao período de 01/1995 a 05/2005, na parte que concerne ao período compreendido entre 01/1996 a 04/2002, tendo sido alocado na competência 10/2002, as bases de cálculo dos pagamentos dos 13º salários pagos nas rescisões de contrato de trabalho efetuadas até 04/2002 e que sofreram descontos em separado, declarados em GFIP (Levantamento DTA – Pagamento do 13º Salário).

A substituição ocorreu em razão da nulidade decorrente de julgamento do contencioso administrativo, por meio da Decisão-Notificação nº 14.401.4/0470/2006 (e-fls. 271 e ss), justificado com base no parágrafo único do artigo 32, da Portaria MPS nº 520, de 19/05/2004, tendo sido determinado os seguintes ajustes:

(...)

Deste modo, foram feitos lançamentos em notificações separadas para os períodos de 01/1996 a 04/2002 e de 05/2002 a 05/2005. Tal separação foi justificada pela aplicação da responsabilidade tributária ao primeiro período, enquadrada no inciso I, do art. 133, do CTN - Código Tributário Nacional, e pela aplicação da solidariedade tributária ao segundo período, por força do inciso I, do art. 124, do mesmo Código. Assim, **o período compreendido na apuração deste lançamento é de 01/1996 a 04/2002 (período anterior à parceria)**, de modo que a responsabilidade tributária foi enquadrada no inciso I, do art. 133, do CTN - Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

Após analisar a Decisão-Notificação nº 14.401.4/0470/2006 (e-fls. 271 e ss), bem como os fundamentos constantes no Relatório Fiscal da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (e-fls. 241 e ss), percebo que há certo equívoco na motivação adotada pela DRJ, para manter o lançamento tributário, o que, a meu ver, prejudicou o regular andamento do presente feito. Ao que se passa a demonstrar.

A começar, do que se depreende da Decisão-Notificação nº 14.401.4/0470/2006 (e-fls. 271 e ss), que determinou ajustes nas Notificações de Lançamento, inclusive para que fossem feitas de forma separadas para os períodos de 01/1996 a 04/2002 e de 05/2002 a 05/2005, tem-se que:

(...)

Tem-se, pois, que para o período de 01/1996 a 04/2002, a responsabilidade tributária foi atribuída com base no art. 133, do CTN, e não com base no art. 124, I, do mesmo código. As hipóteses são distintas e não se confundem.

A sucessão empresarial constitui hipótese de responsabilidade tributária, a teor do disposto no artigo 133, do Código Tributário Nacional. Será integral, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade. Será subsidiária com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão. A responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do mesmo código, por sua vez, exige o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Ou seja, enquanto o art. 133, do CTN, trata das situações nas quais há responsabilidade tributária por sucessão empresarial, integral ou subsidiária, o art. 124, I, do CTN, trata das situações nas quais são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Enquanto nas hipóteses do art. 133, do CTN, o cerne da controvérsia é a continuidade ou não das atividades empresariais pelo alienante, o art. 124, I, do CTN, cuida da comprovação do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Em que pese a diferenciação acima, a decisão recorrida utilizou como fundamento o art. 124, I, do CTN, para manter o lançamento, consignando que as situações fáticas apuradas pela Auditoria Fiscal e narradas no Relatório Fiscal, evidenciariam a existência de grupo econômico, motivo pelo qual, haveria a responsabilidade solidária.

A meu ver, a decisão recorrida confundiu as hipóteses do art. 133, do CTN, com a do art. 124, I, do mesmo código, ocasionando nítido cerceamento do direito de defesa, além de ultrapassar a motivação adotada pela fiscalização no presente lançamento tributário. Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo art. 146, do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

Não há que se falar, ainda, que a presente discussão seria inócua nos autos, tendo em vista que apenas o sujeito passivo principal apresentou Recurso Voluntário, eis que há controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre a interpretação do art. 133, I, do CTN, no sentido de compreender o exato alcance da expressão “integralmente”, se exclusiva ou solidária, o que poderia, em tese, beneficiar o sujeito passivo principal. (sublinhas deste voto)

Noto que o acórdão recorrido traz *situação substancialmente* dispar. Confira-se:

Faz-se mister esclarecer as razões que levaram à inclusão do Sr. Gustavo Kodama no polo passivo da relação tributária. **No auto de infração consta como fundamento no art.135, inc. III do CTN.** Aduziu a autoridade fiscal que o Sr. Gustavo, ex-sócio administrador da 4 Rios, era interposta pessoa da Sra. Nelma Kodama, cedia seu nome e contas bancárias para operações fraudulentas e permitia que a Sra. Nelma se beneficiasse e participasse ocultamente da empresa 4 Rios Participações, de acordo com Relatório Fiscal, parte integrante do auto (fls. 13855-56).

De fato, o Sr. Gustavo cedia sua conta bancária para que sua irmã, Sra. Nelma Kodama, realizasse movimentação financeira, conforme demonstram e-mails colacionados no Relatório Fiscal. Vide consolidação dos emails nºs. 42, 78, 127, 144, 146, 147, 151 e 153, os quais encontram-se transcritos na íntegra às fls.13813 a 13820:

(...)

Isto posto, correta a inclusão do Sr. Gustavo como responsável solidário do presente lançamento, por interesse comum (art. 124, I CTN), tendo em vista que agiu em conluio com sua irmã, Sra. Nelma Kodama, para além do período em que constou como sócio da 4 Rios, cedendo sua conta bancária para movimentações fraudulentas, configurando confusão patrimonial, além do que causou embaraço à fiscalização para ocultar informações acerca dos reais proprietários do Condomínio do Hotel Villa Lobos.

O fato de o Auto de Infração citar apenas o art. 135 do Código Tributário não impede que o Sr. Gustavo seja responsabilizado com base no art. 124, inciso I do CTN, pois os fatos narrados no Relatório Fiscal indicam com clareza a existência de confusão patrimonial, o que implica interesse comum do Embargante.

Não há que se falar em inovação de critério jurídico uma vez que a Embargante se defende de fatos que estão exaustivamente descritos no Relatório Fiscal. (f. 18.950)

Entendo que a eg. Turma que prolatou o acórdão paradigma houve por bem reconhecer a nulidade, ao argumento de haver “controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre a interpretação do art. 133, I, do CTN, no sentido de compreender o exato alcance da expressão “integralmente”, se exclusiva ou solidária, o que poderia, em tese, beneficiar o sujeito passivo principal.” Nestes autos, além de o retromencionado dispositivo sequer ter sido trazido à baila, firmando que, a despeito da ausência da indicação expressa ao inc. I do art. 124, teria o relatório da fiscalização minudentemente descrito a confusão patrimonial apta a atrair a responsabilização.

Diferentemente do que sustenta a parte ora recorrente não vejo como, seguramente, afirmar que, na hipótese de apreciação da querela por aquele outro colegiado, teria sido conferido desfecho díspar ao ofertado pela decisão recorrida. Pelo não preenchimento dos requisitos de admissibilidade, **nego seguimento à matéria.**

I.2.2 – “A IMPROCEDÊNCIA DA RESPONSABILIDADE IMPUTADA AO RECORRENTE COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 124, INCISO I, DO CTN”

Embora dois tenham sido os acórdãos paradigmas trazidos à baila pela parte ora recorrente apenas um deles veio a ser considerado apto para a comprovação do dissídio interpretativo. Dito que

[a] divergência jurisprudencial encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente, mas apenas no que diz respeito ao segundo paradigma.

(...)

No caso do segundo paradigma (acórdão nº 1402-001.351), contudo, **a decisão proferida mostra-se categórica no sentido de que, para a responsabilização com base no art. 124, I, do CTN, nenhuma relevância tem o eventual “interesse financeiro de um terceiro em relação à prática de um fato gerador tributário por parte da pessoa jurídica”, pois “não havendo interesse jurídico, não deve haver a imputação de responsabilidade solidária”.**

O seguinte excerto do voto vencedor daquele acórdão, com relação ao ponto, é esclarecedor:

Em suma, esse interesse comum, entendido como interesse jurídico, se caracteriza pela existência de direitos e deveres iguais entre pessoas que ocupam o mesmo pólo da relação jurídica que consistiu o fato gerador do tributo.

Assim, **o entendimento lá exposto, se aplicado ao caso dos presentes autos, alteraria o resultado alcançado.** Portanto, afigura-se demonstrada a divergência alegada. (f. 19.446; sublinhas deste voto)

Vários foram os colocados como responsáveis solidários pelos créditos ora exigidos. O acórdão recorrido, ao pela primeira vez tratar da exegese do inc. I do art. 124 do CTN, o faz nos seguintes termos:

O farto conjunto probatório demonstra a existência de confusão patrimonial e grupo econômico de fato, a ensejar a responsabilidade da empresa PNGS por interesse comuns, nos termos do art. 124, inciso I do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...)

O interesse comum, a ensejar a responsabilidade solidária de terceiro, ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo, ainda que de forma indireta.

Transcrevo trecho do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/2018 que dispôs sobre a responsabilidade solidária do art. 124, inciso I do CTN, e que **ratifica o entendimento de que a existência de confusão patrimonial caracteriza o interesse comum, in verbis:**

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. Segundo Ferragut:

(...)

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.

(...)

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.** (f. 18.601/18.602; sublinhas deste voto)

No acórdão em que apreciado os aclaratórios manejados pela própria parte ora recorrente dito que

correta a inclusão do Sr. Gustavo como responsável solidário do presente lançamento, por interesse comum (art. 124, I CTN), tendo em vista que agiu em conluio com sua irmã, Sra. Nelma Kodama, para além do período em que constou como sócio da 4 Rios, cedendo sua conta bancária para movimentações fraudulentas, **configurando confusão patrimonial**, além do que causou embaraço à fiscalização para ocultar informações acerca dos reais proprietários do Condomínio do Hotel Villa Lobos.

O fato de o Auto de Infração citar apenas o art. 135 do Código Tributário não impede que o Sr. Gustavo seja responsabilizado com base no art. 124, inciso I do CTN, pois os fatos narrados no Relatório Fiscal indicam com clareza a **existência de confusão patrimonial, o que implica interesse comum do Embargante**.

Não há que se falar em inovação de critério jurídico uma vez que a Embargante se defende de fatos que estão exaustivamente descritos no Relatório Fiscal.

Sendo assim, admito os embargos, e venho suprir a omissão no sentido de rejeitar a alegação de nulidade do acórdão da DRJ, **pois ao concluir pela responsabilidade do Sr. Gustavo Kodama com fundamento no interesse comum, a decisão de piso o fez baseado nos fatos claramente descritos no Relatório Fiscal que integram o auto de infração**. (f. 18.950; sublinhas deste voto)

Não vislumbro qualquer dissídio, e sim completa convergência do acórdão recorrido e paradigma no que concerne à interpretação do disposto no inc. I do art. 124 do CTN: ambos sustentam que o interesse comum é jurídico.

E mais do que isso. Dos trechos supra transcritos colhe-se que a *confusão patrimonial* foi uma das causas apontadas pela fiscalização para imputação da responsabilidade assentada no inc. I do art. 124 do CTN. No único paradigma admitido, contudo, não foi esse o motivo para a responsabilização, o que comprova o não preenchimento de outro requisito: similitude fática entre as situações apreciadas no paradigma e no recorrido.

No paradigma de nº 1402001.351 colhe-se o seguinte:

O presente processo administrativo tem suas raízes em trabalho conjunto de investigação promovido pelo Ministério Público Federal, Ministério Público Estadual, Polícia Federal e Secretaria da Receita Federal do Brasil em operação denominada “Rodin”.

Os investigadores constataram diversos ilícitos penais, cíveis e tributários, os quais teriam como modelo e foco central uma fraude envolvendo a autarquia gaúcha Departamento Estadual de Trânsito (DETRAN/RS), a Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) e duas fundações vinculadas à universidade: a Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência (FATEC, ou Fateciens) e a Fundação Educacional e Cultural para o Desenvolvimento e o Aperfeiçoamento da Educação e da Cultura (FUNDAE). Segundo registrado, o DETRAN/RS contratava as fundações mediante suposta dispensa de licitação amparada pelo art. 24, XIII, da Lei nº 8666/93 e no artigo 1º da Lei nº 8958/94.

Os fatos ocorridos encontram-se pormenorizados no Relatório Fiscal relacionado ao ato declaratório de suspensão de imunidade tributária (fls. 920/952), no Relatório de Fiscalização integrante do Termo de Notificação Fiscal de suspensão do benefício de imunidade tributária, cientificado a FUNDAE em 16/03/2010 e anexados às fls. 9/104 destes autos e no relatório fiscal relacionado aos autos de infração de fls. 1355/ 1411.

(...)

Incorreta, portanto, a solidariedade passiva estendida a tais pessoas físicas, com base no art. 124, I do CTN. **A responsabilidade de tais pessoas pelas conseqüências dos atos apurados na operação Rodin devem ser apuradas na Ação Penal Pública nº 2007.71.02.0078728, uma vez que desinteressantes ao presente lançamento fiscal.**

Ausente o dissídio interpretativo e a similitude-fática das situações postas sob escrutínio, **não conheço do recurso responsável solidário.**

I.2.3 – “A COMPROVAÇÃO DA CAUSA DOS PAGAMENTOS, INDEPENDENTEMENTE DE SUA ILICITUDE, IMPLICA O CANCELAMENTO DO IRRF EXIGIDO”

Afirma o despacho de admissibilidade que

[a] divergência jurisprudencial encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

Enquanto para o acórdão recorrido, para que seja comprovada a causa, “não basta a simples comprovação do pagamento através de uma transferência bancária, ainda que seja para um beneficiário identificado”, fazendo-se necessário que o sujeito passivo apresente os documentos que embasaram a operação, e que estes documentos sejam “lícitos e idôneos”, para **o acórdão paradigmático, “uma vez identificado o beneficiário e demonstrada a ocorrência da operação (efetivo pagamento), não há que se falar em incidência do IR-Fonte nos termos do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995”, sendo de todo irrelevante a licitude ou ilicitude da causa do pagamento.** (f. 19.447; sublinhas deste voto)

Neste tocante, a despeito de ausência de menção, fora um único paradigma indicado: o nº 1201-003.826. Anoto que esta eg. Câmara, em sessão realizada em 26 de outubro p.p., houve por bem não conhecer do recurso especial fazendário, razão pela qual ainda subsistentes as razões ali declinadas. Transcrevo, por ora, sua ementa que demonstraria o entendimento externado pela Turma *a quo*:

Uma vez identificado o beneficiário e demonstrada a ocorrência da operação, não há que se falar em incidência do IR-Fonte nos termos do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995. Pouco importa se a causa do pagamento é ligada ou não a atividade da empresa, se são atividades comuns à determinado segmento empresarial e/ou têm relação com o objeto social constante do contrato ou estatuto social, a natureza jurídica do pagamento não tem relevância. Na prática, a hipótese de pagamento sem causa foi incluída pelo legislador para determinar se os valores recebidos pelo beneficiário estão sujeitos à tributação ou se configuram mera transferência patrimonial, que se encontra fora o âmbito de incidência do IR. O legislador não colocou em pauta a licitude ou ilicitude da causa do pagamento para fins de incidência do IRRF. Logo, em se comprovando que existe uma causa ao pagamento, não se aplica a tributação do IRRF prevista no 61, §1º, da Lei nº 9.891/95, sob pena de clara violação ao artigo 3º, do CTN.

Há de se destacar, contudo, que embora exiba o acórdão tal ementa, a discussão não se encontra no voto condutor, acompanhado, “*pelas conclusões*, os Conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa e Alexandre Evaristo Pinto.” Transcrevo o que consignado no voto da Relatora:

Havendo verossimilhança na alegação do Recorrente, o meu voto seria no sentido de baixar os autos em diligência para que fosse evidenciado se os valores cobrados a título de IRRF, em relação aos pagamentos efetuados ao Sr. Roberto Bertholdo, foram igualmente cobrados a título de IRPF no PTA no 10980.015126/2007-21.

Entretanto, durante os debates na sessão, convenci-me da ausência de necessidade da referida diligência pelos motivos abaixo expostos.

Inicialmente, destaco que, como já evidenciado em outras oportunidades, entendo que essa exigência possui caráter de penalidade, que conflita expressamente com o disposto no art. 3º do CTN.

(...)

Essa introdução é necessária para evidenciar que a natureza jurídica de uma exigência não deve ser determinada pela nomenclatura utilizada pelo legislador, mas sim pela análise do conjunto de suas características e pelo respectivo enquadramento delas no ordenamento.

Sendo assim, **o fato de o legislador ter enquadrado a exigência como “imposto de renda retido na fonte” não significa que ela tenha essa natureza, pois a natureza jurídica dessa incidência será evidenciada pela análise dos seus elementos, principalmente se o que se visa alcançar é a renda auferida.**

Antes da edição da Lei nº 8.981/95 (que foi fruto da conversão da Medida Provisória no 812/94), a Lei nº 8.541/92, em seu artigo 44, já determinava consequência similar à prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95, para os casos em que as receitas fossem consideradas omitidas, por qualquer procedimento que implicasse redução indevida do lucro líquido. Em decorrência disso, tais receitas omitidas seriam consideradas automaticamente recebidas pelos sócios e tributadas de forma exclusiva na fonte. Confira-se:

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da

empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.(Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida.

A análise detida do dispositivo acima evidencia que ele era voltado para a hipótese específica em que fosse constatada pelo Fisco a redução indevida do lucro líquido (ponto de partida para apuração do lucro real), inclusive mediante a dedução indevida de despesas. Ademais, o dispositivo presumia que tais valores seriam distribuídos ou repassados aos sócios, razão pela qual foi instituída a referida exigência cumulativa do IRRF. Era o caso, portanto, de cumulação entre a glosa das despesas consideradas indedutíveis e a previsão de tributação de tais valores na fonte.

Interessante notar que o dispositivo supracitado se encontrava inserido no “Título IV – Das Penalidades”, evidenciando o caráter sancionador da norma. Cabe destacar, ainda, que o art. 44 da Lei nº 8.541/92 esteve vigente enquanto também vigente o art. 61 da Lei nº 8.981 (de 20 de janeiro de 1995), já que tal artigo foi revogado pela Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995. É exatamente por isso que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 determinava que sua aplicação estaria restrita aos casos não contemplados em normas especiais. Confira-se:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

(...)

Em outras palavras, a mesma Autoridade Fiscal lavrou dois autos de infração: (i) o primeiro para cobrança do imposto sobre a renda da pessoa física, beneficiária dos pagamentos e (ii) o presente para exigência de imposto de renda retido na fonte em razão de pagamentos cuja causa não foi comprovada. Ademais, durante os debates, restou evidenciado que a lavratura do Auto de Infração para a exigência da pessoa física ocorreu antes da lavratura do auto de infração ora analisado. Não haveria como prosperar dupla exigência para um mesmo acréscimo patrimonial presumido.

(...)

Desse modo, é possível afirmar que o comando do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 já foi concebido com alcance inferior àquele decorrente da exigência prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96 (que fundamentou o Auto de Infração lavrado contra a pessoa física). Diante disso, o art. 61, adotado

pela fiscalização como fundamento do Auto de Infração, não poderia ser aplicado cumulativamente nas autuações em que a fiscalização efetua outro lançamento para exigir o imposto de quem foi beneficiado pelos pagamentos, ainda mais quando essa exigência foi anterior à lavratura do Auto de Infração que exige o IRRF da fonte pagadora.

Como evidenciado durante os debates, essa exigência configuraria alteração dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Não fosse tal argumento o bastante, é importante trazer à discussão o caráter de penalidade dessas normas.

(...)

A exigência prevista no art. 61 da Lei no 8.981/95 também evidencia o seu caráter de penalidade, uma vez que a materialidade da exigência não tem relação com acréscimo patrimonial e sim com o fato de a fonte pagadora não ter demonstrado a causa ou o beneficiário daquele pagamento. Sendo assim, o mesmo entendimento do STJ sobre o caráter de penalidade do art. 44 da Lei no 8.541/92 deveria ser aplicado ao art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Há, portanto, clara violação ao art. 3º do CTN, pois o dispositivo ora questionado estipula “consequência sancionatória para a conduta que contribui para inviabilizar a identificação da causa ou do beneficiário de pagamento realizado pela pessoa jurídica. Com essa natureza de penalidade, é impraticável o manejo da regra mediante o uso da técnica da substituição tributária.

Tanto é assim que a jurisprudência desta Corte sumulou o entendimento no sentido de que a exigência prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95 está sujeita a regra decadencial prevista no art. 173, I, do CTN (Súmula Carf no 114). Ao analisar os acórdãos subjacentes a esse entendimento, verifica-se que a inteligência da súmula levou em consideração o fato de que a essa exigência decorre necessariamente dos procedimentos de fiscalização, não sendo possível que o contribuinte antecipe a exigência que decorreria dos pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados.

Em outras palavras, esse lançamento seria necessariamente de ofício, eis que nunca haveria o caso de o contribuinte recolher espontaneamente esse “imposto”.

(...)

Resta evidente que a materialidade atingida pelo art. 61 da Lei nº 8.981/95 (pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado) não corresponde a acréscimo patrimonial, tanto é assim que o contribuinte não conseguiria sequer realizar o lançamento para posterior homologação. Trata-se, portanto, de sanção ao contribuinte que não evidenciou a causa ou o beneficiário de seu pagamento.

Ademais, é importante refutar eventual argumento no sentido de se tratar de substituição tributária. Em breve resumo, eis que esse tema não é necessário para o deslinde dessa controvérsia, o substituto tributário não arca com o ônus econômico do tributo exigido, ao contrário do que acontece nesse caso. O fato de o art. 61, §3º, da Lei nº 8.981/95 determinar o reajustamento da base de cálculo implica a necessária assunção do ônus econômico pelo substituto, o que inviabiliza a interpretação dessa penalidade como técnica de substituição tributária.

Não obstante esse impeditivo, a substituição tributária não teria o condão de alterar a natureza da exigência do imposto sobre a renda. Não é demais lembrar que o pagamento, quando muito, pode caracterizar receita para quem recebe – conceito distinto de acréscimo patrimonial. Em outras palavras, o pagamento não constitui renda do beneficiário, mas, no máximo, receita bruta. Em se tratando de pessoa jurídica, por exemplo, o lucro, se houver, seria apurado em momento posterior, quando se apurasse o resultado da equação “receitas menos despesas” (de forma simplificada). Inclusive, é possível que ao final dessa operação apure-se prejuízo. Nesse caso, não haveria que se falar em imposto sobre a renda, uma vez que não existiu renda.

Todavia, a verificação desses pontos é impraticável na hipótese prevista no caput do art. 61 da Lei nº 8.981/95, uma vez que ocorreria em momento posterior e apenas se fosse possível identificar o beneficiário do pagamento, o que não é o caso da hipótese normativa. **Diante desse cenário, evidencia-se, novamente, o caráter sancionatório da medida. Sendo assim, mesmo que se ignorassem todos os argumentos acima, a interpretação dessa exigência como técnica de substituição tributária teria sentido apenas se o tributo tivesse materialidade relacionada à receita (tal como a contribuição ao PIS e à Cofins).**

O imposto sobre a renda, cuja materialidade pressupõe o confronto de receitas e despesas, não admitiria que a exigência recaísse apenas sobre a suposta receita (decorrente da presunção de que o pagamento seria receita para quem o recebeu). O fato de ser a causa ou o beneficiário não identificados não é suficiente para tentar alcançar a receita, em vez de a renda. Caso fosse a intenção do legislador instituir um imposto sobre a renda nesse caso, deveria ter instituído uma tributação com base em lucro arbitrado, justamente em razão do desconhecimento da origem e das despesas que seriam confrontadas com a receita supostamente omitida pelo beneficiário do pagamento e não ignorado a parte negativa do aspecto material do imposto (as despesas).

Em síntese, não vejo como interpretar a norma extraída do art. 61 Lei nº 8.981/95 como técnica de substituição tributária para exigência de imposto sobre a renda.

Em virtude do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a exigência.

Nota-se que, em momento algum, debatido no voto condutor o objeto que pretende ver a parte recorrente devolvida a esta instância especial. Já na declaração de voto apresentada, contudo, consta o seguinte:

Em que pese o bem fundamentado voto da i. relatora, no presente caso a acompanhei pelas conclusões, juntamente com os Conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto, para fins de dar provimento ao Recurso Voluntário da contribuinte, pois a *ratio decidendi* central para fins de afastar a exigência do IRRF à alíquota de 35% está calcada essencialmente em três aspectos: (i) uma vez identificado o beneficiário e demonstrada a ocorrência da operação (efetivo pagamento), não há que se falar em incidência do IR-Fonte nos termos do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995 - a natureza jurídica do pagamento não tem relevância; (ii) no caso concreto, há fortes indícios da ocorrência de *bis in idem*; e (iii) o artigo 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995, não distingue as figuras dos terceiros e dos sócios, trata-se de disciplinamento excepcional em que devem ser consideradas as disposições contidas no artigo 128, do CTN.

Tirante de dúvidas ser a declaração de voto parte integrante do acórdão – *ex vi* do §3º do art. 941 do CPC – o que há de ser questionado é: a totalidade dos conselheiros que acompanharam a relatora pelas conclusões encamparam a integralidade dos motivos declinados em sede de declaração de voto? Penso não ser possível, com os elementos conhecidos, responder de forma afirmativa a indagação posta. Entendo ter o colegiado convergido tão-somente em dois aspectos, os quais foram assim ressaltados no voto condutor:

Como evidenciado durante os debates, essa exigência configuraria alteração dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Não fosse tal argumento o bastante, é importante trazer à discussão o caráter de penalidade dessas normas.

Acrescento, apenas a título ilustrativo, ter o recém-aprovado RICARF trazido norma determinando que, “[n]a hipótese em que a decisão acolher apenas a conclusão do voto do relator, será designado um dos conselheiros que votou pelas conclusões para apresentar ementa e voto vencedor, em que faça consignar os fundamentos adotados pela maioria vencedora.” – *ex vi* do §9º do art. 114.

Constando a apreciação da tese utilizada para a comprovação de divergência interpretativa *apenas* em sede de declaração de voto de um único membro do colegiado, tenho como ausente a demonstração de requisito essencial ao conhecimento do recurso especial. **Nego seguimento neste tocante.**

I.2.4 – “IMPOSSIBILIDADE DE SE CUMULAR O IRRF COM A MULTA DE OFÍCIO, DEVIDO À SUA NATUREZA SANCIONATÓRIA”

Em seu recurso especial afirma que

entendeu a C. Turma Julgadora que não haveria qualquer incompatibilidade, tampouco *bis in idem*, na exigência conjunta do IRRF e da multa de ofício.

(...)

O Recorrente traz ao conhecimento dos Srs. Conselheiros o acórdão paradigma nº. 04.01.094, proferido pela 4ª Turma da C. CSRF, cuja solução jurídica foi **diametralmente oposta**, a despeito da semelhança fática entre os dois casos.

No caso do paradigma, o Fisco exigiu o IRRF, com fundamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, em razão da suposta não comprovação da causa de determinados pagamentos realizados para o exterior. Além disso, também exigiu o IRPJ e a CSL, além de PIS, COFINS e IPI sobre supostas receitas omitidas, que teriam reduzido o seu lucro líquido.

(...)

Confira-se trecho do voto, que demonstra a divergência jurídica em relação ao acórdão recorrido:

(...)

[...] Portanto, é imperioso admitir que há limites e condições para a aplicação da **penalidade prevista no art. 61 da Lei nº. 8.981/95, a qual, quando cabível, deve ser vista com a mesma natureza da chamada "multa isolada"**, sendo certo que sua aplicação por

meio de lançamento de ofício (auto de infração) **não comporta novo cálculo de multa sobre multa, sendo totalmente inadequada a imposição de multa de ofício de 75% ou 150% sobre o valor da penalidade quantificada em 35% do valor do pagamento sem causa, ou a beneficiário não identificado.**

[...] **Em conclusão, a imposição da multa isolada de 35% só é adequada para sancionar condutas** que impeçam a identificação da causa ou do beneficiário de pagamento, praticadas por pessoas jurídicas não submetidas à tributação pelo lucro real. (páginas nos. 04 e 08 do Acórdão Paradigma – destacado)

O acórdão paradigma esclarece que o IRRF previsto no artigo 61 da Lei no. 8.981/95 **possui caráter sancionatório, razão pela qual** não deve, se mantido, ser cumulado com a multa de ofício. O acórdão ora recorrido, por sua vez, manteve a incongruência apontada, penalizando duplamente o Recorrente. (f. 19.085/19.086; sublinhas no original)

Ponho-me de acordo com o despacho de admissibilidade, uma vez que

para o acórdão recorrido “não procede o argumento de que a alíquota de 35% teria natureza de sanção, afastando a possibilidade de se cumular o IR na fonte com multa”, para o acórdão paradigmático “a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas”, consoante consignado na própria ementa da decisão paradigmática. (f. 19.449; sublinhas deste voto)

Conheço o recurso de divergência quanto a esse ponto.

I.2.5 – “INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 135, INCISO III, E 124, INCISO I, DO CTN EM RELAÇÃO AO IRRF EXIGIDO COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981/95”

Por derradeiro, afirma haver divergência na interpretação da legislação, no tocante à (in)compatibilidade da exigência de tributação exclusivamente na fonte, com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, com a imputação de responsabilidade solidária a terceiros por suas meras participações, como prepostos ou administradores, nos acontecimentos que caracterizaram o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

No acórdão recorrido no qual apreciados os aclaratórios pontuado que

[n]o que concerne à impossibilidade de imputar responsabilidade solidária com fundamento no art.124, I ou art.135, pois a regra do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, ao prever a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora, afastaria a possibilidade de que haja solidariedade, tem-se que tal argumento não procede.

Isto porque o vínculo de solidariedade do Sr. Gustavo se dá em relação à autuada Da Vinci, enquanto pessoas obrigadas a efetuar a retenção. Veja que não se está responsabilizando o Sr. Gustavo como beneficiário do pagamento, posto que a cobrança do IRRF está sendo realizada justamente porque não foram identificados os beneficiários ou a causa.

E o Sr. Gustavo Kodama, responde solidariamente com a autuada em razão da retenção que deveria ter sido efetuada, da mesma forma que a PNGS também responde solidariamente pelo fonte não retido, em razão de interesse comum.

O art. 61 da Lei n. 8981/95, que determina a tributação exclusiva na fonte, não implica que haja apenas uma única pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento do imposto, devendo essa responsabilidade recair sobre todos aqueles que tiveram interesse comum na situação que constituiu o fato gerador.

Neste ponto, voto por admitir os embargos e sanar-lhes a omissão, sem efeitos infringentes, para considerar possível o vínculo de solidariedade, no que diz respeito à sujeição passiva. (f. 18.954; sublinhas deste voto)

Noutro giro, no único paradigma indicado, o de nº 2201-001.692 consignado, em sentido contrário, que

[a] exigência de tributação exclusivamente na fonte, com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, é incompatível com a imputação de responsabilidade solidária a terceiros por suas meras participações, como prepostos ou administradores, nos acontecimentos que caracterizaram o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Configurada a divergência interpretativa do disposto no art. 61 da Lei nº 8.981/1995, em situações assemelhadas, **conheço do recurso.**

II – DO MÉRITO DO RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

Curvando-me ao entendimento majoritário dos em. Pares quanto à possibilidade de conhecimento do recurso fazendário, passo à apreciação dos motivos ensejadores da responsabilidade da 4 RIOS PARTICIPAÇÕES EMPREENDIMENTOS ADMINISTRAÇÕES LTDA. e de LICIANE PAES FREIRE PENASSO KODAMA.

Cônsua do momento processual em que os autos se encontram registro, desde logo, que os elementos colhidos para aferir a (im)possibilidade de manutenção da decisão recorrida serão colhidos exclusivamente daquilo que constar no acórdão recorrido e, no que coincidente for, no paradigma.

Entendo que a vedação para o revolvimento do arcabouço fático-probatório obsta esta Relatora de buscar elementos outros, salvo aqueles eventualmente referenciados no recurso especial ou em sede de contrarrazões, os quais hei de apreciar.

II.1 – DA RESPONSABILIDADE DA 4 RIOS PARTICIPAÇÕES EMPREENDIMENTOS ADMINISTRAÇÕES LTDA.

Antes de adentrar ao mérito da querela – (in)existência de prova quanto à ocorrência de confusão patrimonial –, calha anotar que sempre que imputação encontrar lastreada no interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária, a responsabilidade deve ser verificada sobre os fatos geradores dos quais teria participado o responsável supostamente solidário.

Ainda que não se trate especificamente da temática ora devolvida, importante esclarecer ter o col. Superior Tribunal de Justiça firme jurisprudência no sentido que

de que evidenciadas as situações previstas nos arts. 124 e 133, do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exige-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito. (STJ. AgInt no REsp nº 1.926.476/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/8/2021, DJe de 31/8/2021.)

O Digesto Civil, em seu art. 50, dispõe que

[e]m caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela **confusão patrimonial**, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso

A confusão patrimonial é prática de tamanha gravidade que justifica, *inclusive*, a desconsideração da própria personalidade jurídica.

Tenho que, para que se configure o interesse jurídico comum do inc. I do art. 124 do CTN, necessária a presença de interesse direto no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em comum na situação que constitui o fato imponível. Noutros termos, participam *em conjunto* da conduta descrita na hipótese de incidência, naturalmente cada uma atuando em nome próprio.

Colhe-se da doutrina que

a solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo.

Há interesse comum imediato em decorrência do resultado do fato gerador quando mais de uma pessoa se beneficiam diretamente com sua ocorrência. Por exemplo, a afixação de cartazes de propaganda de empresa distribuidora de derivados de petróleo em postos de gasolina é, geralmente, um fato gerador de taxa municipal cuja ocorrência interessa não somente à empresa distribuidora, beneficiária direta da propaganda, como também ao posto de gasolina, que é solidário com aquela no pagamento da taxa.

(...)

Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica. (In: COSTA, Carlos Jorge Sampaio. Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador, **Revista de Direito Tributário**, v. II, nº 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 304)"

A participação comum ocorre, portanto, de duas formas: **(i) direta**, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador; e, **(ii) indireta, quando constatada confusão patrimonial ou outros ilícitos praticados em conluio**. Confira-se, em igual sentido, o posicionamento externado no acórdão de nº 1401-002.654 deste eg. Conselho:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124 DO CTN. INTERESSE COMUM.

O artigo 124 do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) e o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do interesse comum (inciso I) ou da indicação da expressa previsão em lei (inciso II). No caso do artigo 124, I, o interesse comum ali referido é jurídico e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, **quanto indireta, em caso de confusão patrimonial**, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio. Havendo provas de omissões na contabilidade e da interposição de pessoas, revelando que o imputado responsável era na verdade administrador e proprietário de fato da contribuinte, é de se manter sua responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN.

Menciono a existência do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04, de 10 de Dezembro de 2018, que igualmente encampa tal entendimento.

Firmadas as premissas, passo a analisar as provas acostadas aos autos.

Peço licença para transcrever aquilo que consta no relatório da decisão recorrida acerca dos motivos que fizeram atrair, aos alhos da fiscalização, a responsabilidade da 4 RIOS PARTICIPAÇÕES EMPREENDIMENTOS ADMINISTRAÇÕES LTDA. (doravante 4 RIOS):

9. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA EMPRESA PATRIMONIAL 4 RIOS PARTICIPAÇÕES, EMPREENDIMENTOS ADMINISTRAÇÕES LTDA

A empresa 4 Rios Participações Empreendimentos Administrações Ltda era utilizada por Nelma Kodama para recebimento de significativos valores mensais continuamente de natureza não comprovada desde, pelo menos, novembro de 2006, ou seja, Nelma Kodama tomava para si parte dos bens mensalmente integrantes do patrimônio da 4 Rios.

(...)

Assim sendo, considerando os **elementos localizados no HD** de uso contadora Mirna Zanetti, Nelma Kodama obteve vantagens mensais da empresa 4 Rios Participações Empreendimentos Administrações Ltda, no período de 11/2006 a 12/2007 e 05/2010 a 12/2013, no montante de R\$ 2.559.048,06. O patrimônio da 4 Rios Participações, Empreendimentos e Administrações Ltda diminuiu mensalmente a favor da Sra. Nelma Kodama, que nega ter vínculos com a empresa 4 Rios Participações Empreendimentos Administrações Ltda.

A declaração dada por Nelma Kodama sobre não ter vínculos com a 4 Rios Participações Empreendimentos Administrações Ltda é completamente falsa, como será a seguir provado. Ela não só tem vínculos, como também recebe altos valores mensais.

(...)

Ainda, cabe ressaltar que diversos **depósitos vultosos na empresa Pngs, conforme controles da Pngs já analisados no tópico “7. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA EMPRESA PATRIMONIAL PNGS PROSPER”, tiveram como origem a própria empresa Gran Frio (atual 4 Rios Participações) ou a interposta pessoa Gustavo Kodama, irmão de Nelma Kodama.**

A fiscalização também levantou que o Sr. Gustavo Kodama, “ex-sócio” da 4 Rios, Gustavo Kodama, atual sub-síndico do Condomínio Hotel Vila Lobos (empresa patrimonial de Nelma), era interposta pessoa da Nelma Kodama. O tópico “8. GUSTAVO KODAMA, INTERPOSTA PESSOA DE NELMA KODAMA” deixa claro que Gustavo Kodama emprestava seu nome e contas bancárias para Nelma Kodama. **A análise da contabilidade paralela apreendida demonstra expressamente que são Gustavo Kodama e a Granfrio (atual 4 Rios) que fazem os pagamentos em benefício de Nelma. Está certo que a 4 Rios é mais uma empresa utilizada por Nelma Kodama em seu benefício.**

Tendo em vista **a existência de infração à lei, fraude, desvio de finalidade, confusão patrimonial e formação de grupo econômico, a empresa patrimonial 4 Rios Participações, Empreendimentos e Administrações Ltda deve responder solidariamente pelos débitos tributários da Da Vinci Confecções, nos termos do art. 124, I, do CTN. A empresa Da Vinci e a 4 Rios tiveram seu funcionamento voltado em benefício da Sra. Nelma Kodama.**

(...)

Haja vista a prática de atos e omissões com infração de lei do ex-sócio administrador da 4 Rios Participações, Empreendimentos e Administrações Ltda, Gustavo Kodama, cumulado com o fato de ser interposta pessoa de Nelma Kodama, conforme discorrido no tópico “8. GUSTAVO KODAMA, INTERPOSTA PESSOA DE NELMA KODAMA”, deixando a Sra. Nelma Kodama usar, beneficiar-se e participar ocultamente da empresa 4 Rios Participações, ele deve responder solidariamente pelos débitos tributários da solidária da Da Vinci, a 4 Rios Participações, Empreendimentos e Administrações Ltda, nos termos do art. 135, III, do CTN, in verbis. Da mesma forma, devido a sócia administradora da 4 Rios Participações, Empreendimentos e Administrações Ltda, Liciane Paes Freire Penasso Kodama, ter praticado atos e omissões com infração de lei, cedendo a empresa para uso, benefício e participação da doleira Nelma Kodama, tudo de forma oculta, Liciane também deve responder solidariamente pelas débitos tributários da solidária da Da Vinci Confecções Ltda, a 4 Rios Participações, Empreendimentos e Administrações Ltda, nos termos art. 135, III, do CTN. Por sua vez, Nelma Kodama por ter praticado atos e omissões com infração de lei, fraude, desvio de finalidade e confusão patrimonial, mediante uso, benefício e participação de fato na 4 Rios Participações, tudo de forma oculta, deve responder solidariamente pelos débitos tributários da solidária da Da Vinci Confecções Ltda, a 4 Rios Participações. (f. 18.579/18.580; sublinhas deste voto)

Da leitura do excerto, evidenciado ter entendido a fiscalização que havia confusão patrimonial entre a 4 RIOS, a DA VINCI CONFECÇÕES LTDA., a PNGS e NELMA KODAMA.

Como sumarizado no acórdão recorrido,

[o]s principais fatos que levaram à conclusão de existência de confusão patrimonial foram [i] os depósitos mensais da 4 RIOS para a Sra. NELMA KODAMA, [ii] a existência de 75 apartamentos do Condomínio Hotel Villa Lobos, sobre os quais a Sra. NELMA KODAMA teria poderes de gestão e que teriam sido colocados em nome da 4 RIOS e [iii] o fato de a Sra. NELMA KODAMA se utilizar do endereço da 4 RIOS para algumas de suas *off-shores* e outros documentos. (f. 18.606)

E, mais adiante, acrescenta a decisão contra a qual manejada o recurso especial que o relatório fiscal relata que

[iv] a empresa 4 RIOS não atendeu a nenhum dos itens da intimação e ainda deixou de apresentar a escrituração contábil ou o livro Diário do ano 2009, sob a alegação de que a empresa permaneceu inativa, tendo apresentado declaração simplificada da pessoa jurídica de inatividade. Posteriormente, tal afirmação se mostrou falsa, pois a 4 RIOS teve movimentação financeira no período segundo a DIMOF (fl. 13822).

E,

[v] cita também que a empresa 4 RIOS tentou impedir o acesso da Receita Federal às suas movimentações bancárias e à movimentação da conta corrente na qual eram feitos envios de recursos por empresas de fachada em benefício de ALBERTO YOUSSEF (fl. 13.830).

Passo analisar cada um desses cinco elementos, todos igualmente presentes no acórdão paradigmático que, em sentido oposto, entendeu haver motivos para a 4 RIOS na qualidade de responsável tributária.

[i] os depósitos mensais da 4 RIOS para a Sra. NELMA KODAMA

O acórdão recorrido entendeu ser

possível presumir que havia *alguma* ligação entre a 4 RIOS e a Sra. NELMA, todavia a autoridade fiscal limitou-se a apresentação das planilhas apreendidas nos computadores da empresa 4 RIOS, mas não apresentou extratos bancários que comprovassem as referidas transferências, tampouco alegou que tais valores teriam sido pagos em espécie. Não constam informações mais precisas sobre essas transferências.

Logo, entendo que as planilhas não são provas suficientes para caracterizar a confusão patrimonial entre a 4 Rios/Sra. Nelma/Da Vinci.

Creio ser despiciendo envidar grandes esforços ou ser “possível presumir que havia alguma ligação entre a 4 RIOS e a Sra. NELMA”, eis que a própria decisão recorrida evidencia o laço entre elas de maneira bastante hialina.

Às f. 18.612 narrado que

GUSTAVO KODAMA [– irmão de NELMA KODAMA –] era sócio da empresa 4 RIOS PARTICIPAÇÕES, EMPREENDIMENTOS E ADMINISTRAÇÕES LTDA, que responde solidariamente pelas dívidas tributárias de Nelma Kodama na Da Vinci. **Até 28/08/2012, GUSTAVO constava como sócio administrador da 4 RIOS. Depois disso, o quadro societário da 4 RIOS passou a ser constituído pela sócia administradora (esposa), LICIANE PAES FREIRE PENASSO KODAMA, e a filha GIOVANA FREIRE PENASSO.**

O fato de a 4 RIOS ter sido “fundada em 1987 pelo Sr. ARMANDO CABRAL MATIAS FREIRE” não lhe torna imune de ter participado de esquema para a prática de condutas antijurídicas, mormente se considerando quem constava como sócio administrador da 4 RIOS na quase totalidade dos fatos geradores apurados nestes autos.

Parece-me ainda ter o acórdão recorrido imposto verdadeira prova diabólica a ser produzida pelas autoridades fazendárias. Dito que “limitou-se a apresentação de planilhas apreendidas nos computadores da empresa 4 RIOS, mas não apresentou extratos bancários que comprovassem as referidas transferências, tampouco alegou que tais valores teriam sido pagos em espécie”.

Indago como poderia a fiscalização construir arcabouço-probatório ainda mais robusto considerando que, conforme relatado no acórdão recorrido,

[iv] a empresa 4 RIOS não atendeu a nenhum dos itens da intimação e ainda **deixou de apresentar a escrituração contábil ou o livro Diário do ano 2009, sob a alegação de que a empresa permaneceu inativa**, tendo apresentado declaração simplificada da pessoa jurídica de inatividade. **Posteriormente, tal afirmação se mostrou falsa**, pois a 4 RIOS teve movimentação financeira no período segundo a DIMOF (fl. 13822).

[v] (...) a **empresa 4 RIOS tentou impedir o acesso da Receita Federal às suas movimentações bancárias e à movimentação da conta corrente** na qual eram feitos envios de recursos por empresas de fachada em benefício de ALBERTO YOUSSEF (fl. 13.830).

Tais elementos, embora já sejam suficientes para que configurada a hipótese de responsabilidade prevista no inc. I do art. 124 do CTN, não foram os únicos trazidos pela fiscalização.

[iii] NELMA KODAMA se utilizava do endereço da 4 RIOS para algumas de suas off-shores e outros documentos

Me parece pouco crível que, conforme concluiu o acórdão recorrido, “a utilização do endereço da 4 RIOS pela Sra. NELMA KODAMA poderia ter sido feito unilateralmente pela Sra. NELMA, sem a anuência da 4 RIOS.”

E, mais do que isso, sinalização para uma distribuição díspar do ônus probatório. Se, por um lado, entendidas como frágeis as planilhas encontradas no HD apreendido em operação deflagrada pela Polícia Federal, demandando extratos e “informações mais precisas sobre as transferências” – tudo isso sem que a 4 RIOS atendesse uma intimação, negligenciando a informação falsa quanto a sua inatividade e ainda a tentativa de impedir o acesso da Receita Federal às suas movimentações bancárias.

Por outro, acolhe uma elucubração, no sentido de que estaria NELMA KODAMA, unilateralmente, usando o endereço da 4 RIOS, sem a sua anuência – lembrando que o sócio administrador da retromencionada pessoa jurídica, no caso, era o seu próprio irmão, GUSTAVO KODAMA, que fora, pelo acórdão recorrido, mantido na qualidade de responsável solidário.

[ii] 75 apartamentos do Condomínio Hotel Villa Lobos, sobre os quais a Sra. NELMA KODAMA teria poderes de gestão e que teriam sido colocados em nome da 4 RIOS

Finalmente, diz o acórdão recorrido que a decisão judicial trazida pela parte ora recorrida teria “deixa[do] claro que nem todas as unidades do Condomínio Hotel Villa Lobos pertenciam de fato a Sra. NELMA, mas apenas parte delas e, por conseguinte, afastou a construção das unidades em nome da 4 RIOS.” Peço licença para replicar seus termos:

1. No âmbito da assim denominada Operação Lavajato, foram investigadas as atividades de NELMA MITSUE PENASSO KODAMA.

(...)

No processo conexo 5001461-31.2014.404.7000 (decisão de 17/02/2014), foi **decretado o sequestro do imóvel de matrícula nº 183.923 do 18º Registro de Imóveis de São Paulo, no qual está construído o Hotel Villa Lobos ou Hotel Go Inn, por existir fundada suspeita de que o imóvel, registrado em nome da empresa Gran Frio Armazéns Frigorífios Ltda., com denominação social alterada posteriormente para 4 Rios Participações Ltda., pertenceria de fato a Nelma Kodama.**

2. Na sentença da ação penal 5026243-05.2014.404.7000, além da condenação de Nelma Kodama por crimes financeiros, de corrupção ativa, de lavagem de dinheiro e de pertinência à organização criminosa, já argumentei que haveria provas de que ela utilizaria o nome de sua mãe, Maria Dirce Penasso, e da empresa PNGS Prosper Participações Ltda. Para ocultar patrimônio. Transcrevo trecho:

(...)

Como ali fundamentado reputo presentes provas suficientes, para o julgamento desses embargos, de que Nelma Kodama é a verdadeira proprietária da PNG Prosper e do patrimônio registrado em nome dessa empresa.

Apesar disso, não há provas de que Nelma Kodama seria proprietária de todo o Hotel Go Inn ou da integralidade do imóvel de matrícula 183.923.

Ao contrário, as provas citadas no referido trecho sugerem que seria proprietária apenas de parte das unidades ali mantidas, considerando o montante da receita mensal recebida e ainda as unidades declaradas em nome da mãe de Nelma.

(...)

Assim, é o caso de julgamento de procedência parcial dos presentes embargos, para liberar da construção o imóvel de matrícula 183.923, transferindo o sequestro apenas para as cinquenta e seis unidades individualizadas em nome da PNG Prosper, conforme descrição constante na escritura pública do evento 22, escritura 3.

(...)

Assim, o sequestro do imóvel 183.923, Hotel Villa Lobos ou Hotel Go Inn, Avenida Jaguaré, 1664, deve ser transferido para as seguintes quarenta e três unidades de propriedade da PNG Prosper e, por conseguinte, de Nelma Kodama:

(...)

3. Ante o exposto, JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTES os presentes embargos, determinando o levantamento do sequestro determinado no processo 5001461-31.2014.404.7000 (posteriormente tratado nos autos n.o 5011232- 33.2014.404.7000) sobre a integralidade do imóvel de matrícula 183.923 do 18o CRI de São Paulo/SP, com o concomitante registro do sequestro sobre as seguintes matrículas das unidades individualizadas pertencentes a PNGs Prosper Participações Ltda.

O ato sentencial denota a complexidade do emaranhado arquitetado, de difícil desate. Daí o porquê dito que “não há provas de que Nelma Kodama seria proprietária de todo o Hotel Go Inn ou da integralidade do imóvel de matrícula 183.923”; mas que elas “sugerem que **[NELMA] seria proprietária apenas de parte das unidades ali mantidas, considerando o montante da receita mensal recebida e ainda as unidades declaradas em nome da mãe de NELMA.**”

Havendo elementos probatórios nos autos que demonstram a existência de confusão patrimonial, **dou provimento ao recurso especial fazendário neste ponto.**

II.2 – DA RESPONSABILIDADE DE LICIANE PAES FREIRE PENASSO KODAMA

Aduz o acórdão recorrido que “não restou demonstrada a participação efetiva da Sra. LICIANE na administração da empresa 4 RIOS.” (f. 18.614)

Conforme já narrado, à família de LICIANE PENASSO pertencia a 4 RIOS. Seu então esposo, GUSTAVO KODAMA, por relevante lapso temporal foi sócio administrador, vindo a ser substituído justamente pela pessoa física que ora se analisa a responsabilidade. Acertadamente, entendeu a fiscalização, conforme relata o acórdão recorrido que

[a] sócia administradora da 4 RIOS PARTICIPAÇÕES, EMPREENDIMENTOS E ADMINISTRAÇÕES LTDA, LICIANE PAES FREIRE PENASSO KODAMA, por ter *praticado atos e omissões* com infração de lei, cedendo a empresa para uso, benefício e participação da doleira NELMA MITSUE PENASSO

KODAMA, *tudo de forma oculta*, conforme relatado no item “9. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA EMPRESA PATRIMONIAL 4 RIOS PARTICIPAÇÕES, EMPREENDIMENTOS ADMINISTRAÇÕES LTDA” do Relatório de Fiscalização, deve responder solidariamente pelos débitos tributários da solidária da Da Vinci Confecções Ltda, a 4 Rios Participações, Empreendimentos e Administrações Ltda, nos termos art. 135, III, do CTN.

Ponho-me de acordo com o que consubstanciado no acórdão paradigma, nos seguintes termos:

Outrossim, a Sra. LICIANE administradora da empresa, e esposa do Sr. GUSTAVO, alega que herdou o negócio do Pai e administrava atividades lícitas. (..)

O Sr. GUSTAVO KODAMA também permaneceu, junto à sua esposa, na administração de fato das atividades da empresa.

Por sua vez, a Sra. LICIANE era sócia administradora da 4 RIOS, empresa que foi usada como um braço para as operações criminosas da Sra. NELMA KODAMA, operando-se, também, uma clara confusão patrimonial entre as pessoas jurídicas e físicas.

Merece provimento o recurso de divergência da Fazenda Nacional também nesta matéria.

II.3 – EFEITOS DO PROVIMENTO DO RECURSO FAZENDÁRIO: DA NECESSIDADE DE RETORNO À TURMA A QUO

Com o provimento do recurso especial da Fazenda Nacional deverão os autos serem devolvidos à eg. Turma *a quo*, para que sejam apreciados os argumentos subsidiários dos recursos voluntários interpostos por 4 RIOS PARTICIPAÇÕES EMPREENDIMENTOS ADMINISTRAÇÕES LTDA e LICIANE PAES FREIRE PENASSO KODAMA.

Replico as teses suscitadas, de modo a delimitar o que pendente de apreciação:

Parte C – Argumentos subsidiários comuns aos Recorrentes no tocante à responsabilidade imputada

IV.7. A Sra. Nelma Kodama não era sócia de fato ou de direito da Da Vinci

IV.8. A impossibilidade de aplicação dos artigos 124, inciso I e artigo 135, inciso III, do CTN em relação ao IRRF exigido com fundamento no artigo 61 da Lei nº. 8.981/95

IV.9. A responsabilidade dos Recorrentes deve ser limitada, no máximo, ao montante dos supostos pagamentos realizados à Sra. Nelma Kodama no período autuado

Parte D – Questões relativas ao crédito tributário exigido (IRRF, multa e juros)

IV.10. A inexistência de prova do pagamento impede a exigência do IRRF com fundamento no artigo 61 da Lei nº. 8.981/95

IV.11. Erro na identificação do sujeito passivo: a empresa Da Vinci não é a real fonte dos rendimentos, já que atuava como mera intermediadora dos valores remetidos

IV.12. A impossibilidade de se cumular o IRRF com a multa de ofício, devido à sua natureza sancionatória

IV.13. A necessária realização de diligência para que a RFB verifique se as fontes pagadoras e os reais beneficiários podem ser identificados e autuados

IV.14. A improcedência da qualificação da multa de ofício

- IV.15. Efeito confiscatório da multa qualificada à luz do entendimento do STF
- IV.16. Aplicação do artigo 112 do CTN em caso de voto de qualidade
- IV.17. Não incidência de juros sobre as multas de ofício e isolada
- IV.18. Cessação da fluência dos juros de mora após o transcurso do prazo de 360 dias

III – DO MÉRITO DO RECURSO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

III.1 – (IM)POSSIBILIDADE DE CUMULAR A EXIGÊNCIA DO IRRF COM A MULTA DE OFÍCIO

Em apertadíssima síntese, aduz que não poderia a presente exigência de IRRF, alicerçada no art. 61 da Lei nº 8.981/95, coexistir com a multa de ofício aplicada, ao argumento de que teriam ambas natureza punitiva. O que pretende, ao fim e ao cabo, é a aplicação da tese da consunção, que obsta que uma mesma conduta seja duplamente apenada.

Despiciendo frisar que multas e tributos são ontológica e teleologicamente distintos. Isto porque, em primeiro lugar, a multa é sempre uma sanção de ato ilícito, ao passo que tributo jamais poderá sê-lo, como bem dispõe o art. 3º do CTN; em segundo lugar, os tributos são a fonte precípua – e imprescindível – para o financiamento do aparato estatal, enquanto as multas são receitas extraordinárias, auferidas em caráter excepcional, cuja função é desestimular comportamentos tidos como indesejáveis.

O art. 61 da Lei nº 8.981/95

veicula norma que institui tributação exclusiva na fonte, justificada ulteriormente pelo fato de que, em razão da ausência da identificação do beneficiário ou da razão e rubrica do pagamento, a Fazenda encontra-se impedida de buscar o real beneficiário ou mesmo determinar a natureza do rendimento percebido.

Sem a determinação do real sujeito passivo e/ou do fato jurídico ocorrido, não há certeza para a aplicação norma adequada de tributação, de modo que tal exigência definitiva de IRRF, sob a alíquota de 35%, visa superar tais insuficiências circunstanciais, garantindo que não haja qualquer prejuízo ao Erário, mitigando eventuais supressões de arrecadação em relação a tais rendimentos, considerando as hipóteses de oneração contempladas na legislação pertinente. (CARF. Acórdão nº 1402-004.245, Cons. Rel. Caio Cesar Nader Quintella, sessão de 12 de novembro de 2019).

Sendo plenamente possível a cumulação da exigência do IRRF, sob uma alíquota de 35%, com a multa, **deixo de acolher a alegação.**

III.2 – ART. 61 DA LEI Nº 8.981/1995 E RESPONSABILIDADE

Ao sentir da parte recorrente,

inexigível a retenção do IR exclusivamente da fonte pagadora (responsável pelo recolhimento do imposto) e, concomitantemente, imputar a um terceiro (o Recorrente) a responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III ou 124, I, ambos do CTN. Afinal, tendo o legislador tributário definido que a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é **exclusiva** da fonte pagadora, não há espaço para que se responsabilize, posteriormente, um terceiro em razão da suposta prática de ato com infração de lei ou de contrato social.

De fato, o vocábulo “exclusivo” advém do verbo “excluir”, significando aquilo que tem força ou o direito de excluir, eliminar. É, em suma, a qualidade daquilo que se mostra incompatível com qualquer outra coisa.

Essas acepções revelam, portanto, que a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora **exclui** a responsabilidade de qualquer outra pessoa, inclusive do contribuinte que recebe o pagamento. Fica claro, nesse sentido, que, se o dever de recolher o IRRF é exclusivo da fonte pagadora (Da Vinci), então não poderia a d. Autoridade Fiscal subverter a lógica da norma contida no artigo 61

da Lei nº. 8.981/95 para responsabilizar o Recorrente com fundamento no artigo 135, inciso III, ou 124, inciso I, ambos do CTN. (f. 19.109/19.110)

Passo à análise do dispositivo ensejador de dissídio interpretativo:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

O que é tributado pelo art. 61 da Lei 8.981/1995 é o efetivo recebimento de um pagamento feito por uma empresa (acréscimo patrimonial), quando o beneficiário não está identificado ou quando inexistente comprovação da operação ou de sua causa, independentemente de esse beneficiário ser sócio ou não da empresa que realiza o pagamento, sendo ainda irrelevante a configuração de uma distribuição presumida de lucros.

Na esteira do que consta no acórdão recorrido entendo que o art. 61 da Lei nº 8981/95, ao determinar a tributação exclusiva na fonte, não obsta sejam todos aqueles que praticaram as condutas descritas no inc. III do art. 135 do CTN ou que tenham interesse comum no fato gerador – *ex vi* do inc. I do art. 124 do CTN – sejam postos como responsáveis. O fato de ser a tributação exclusiva na fonte não implica haja apenas um único ente dotado de personalidade física ou jurídica a arcar com o recolhimento do tributo.

Calha repisar ainda que, nos termos do art. 128 do CTN, pode a lei

atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Igualmente não merece reparo o acórdão recorrido neste aspecto.

IV – DA LEI Nº 14.689/23: DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Ostentando o recurso especial cognição restrita às matérias previamente admitidas, a partir da aferição do preenchimento de pressupostos gerais e específicos de admissibilidade, **não é possível conhecer do pedido de aplicação da retroatividade benigna**, uma vez que o agravamento da sanção não fora devolvido a esta eg. Câmara.

No momento da execução do acórdão há de ser averiguado se a redução da penalidade, decorrente da alteração do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, pela Lei nº 14.689, de 2023, poderá nestes autos ser aplicado, por força do princípio da retroatividade benigna – *ex vi* da al. “c” do inc. II do art. 106 do CTN, passando a penalidade para o patamar de 100%.

V – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **não conheço do recurso especial do Procurador e conheço parcialmente do recurso especial interposto pelo solidário GUSTAVO HENRIQUE PENASSO KODAMA, apenas quanto à responsabilidade prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/1995 e à cumulação da exigência do IRRF e da multa de ofício para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.**

Vencida quanto ao conhecimento do recurso especial do procurador, no mérito, dou-lhe provimento, devendo os autos serem devolvidos à eg. Turma *a quo*, para que sejam apreciados os argumentos subsidiários dos recursos voluntários indicados no item II.3 deste voto.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Redator Designado.

De início, esclareço que minha designação como redator para acórdão é exclusivamente relacionada ao capítulo concernente a temática de **“conhecimento do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional”**, inclusive da referida ata de julgamento consta: *“Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (relatora)... (...). Designado para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros. (...).”*

Não obstante o, como de costume, muito bem fundamentado voto da Douta Relatora, peço-lhe licença para divergir quanto ao capítulo do conhecimento do recurso da União. Nos demais capítulos do voto, convirjo com o encaminhamento, pelos seus próprios fundamentos.

À análise.

Tem-se recurso especial de divergência da Fazenda Nacional objetivando reformar o Acórdão n.º 1301-004.045, integrado pelos aclaratórios referenciado no Acórdão de Embargos n.º 1301-005.665, ambos identificados conjuntamente como **“acórdão recorrido”** ou **“recorrido”**.

A pretensão de reforma se processa por invocado dissídio jurisprudencial descortinado pelo Acórdão Paradigma n.º 1401-002.881 ou, simplesmente, **“acórdão paradigma”** ou **“paradigma”**.

A União sustenta que a Turma paradigmática ao apreciar os mesmos fatos e provas ensejadores de responsabilização da 4 Rios Participações Empreendimentos Administrações Ltda (doravante **“4 Rios”**) e de sua sócia-administradora Liciane Paes Freire

Penasso Kodama (de agora em diante “Sra. Liciane” ou “Liciane”) chegou à conclusão diferente da Turma *a quo*.

A Fazenda Nacional apresenta para confrontação um chamado “**paradigma puro**”, no qual, com as mesmas provas e alegações fáticas, aplica-se norma de direito conferindo interpretação diversa da constante no acórdão recorrido para a legislação tributária em espécie.

O paradigma e o recorrido se apresentam com situação idêntica, vez que analisam os mesmos fatos, a mesma autuação, com os mesmos elementos de prova, a mesma empresa autuada e os mesmos responsáveis solidários, por isso denominado o paradigma de “puro”.

Em relação a 4 Rios, o acórdão recorrido afasta a sujeição passiva solidária ao se basear em critério de suficiência de prova conjugado com a análise do art. 124, inciso I, do CTN, e considera não haver corroboração na comprovação do interesse comum deixando de enquadrar o caso na subsunção do referido dispositivo. Doutro lado, o acórdão paradigma entende satisfeito o critério de suficiência de prova por haver corroboração na comprovação do interesse comum aplicando-se a responsabilidade solidária pela subsunção do art. 124, inciso I, do *Codex Tributário*.

Em relação a Sra. Liciane, o acórdão recorrido afasta a sujeição passiva solidária ao se basear em critério de suficiência de prova conjugado com a análise do art. 135, inciso III, do CTN, e considera não haver corroboração na comprovação da violação à lei ou ao contrato social deixando de enquadrar o caso na subsunção do referido dispositivo. Doutro lado, o acórdão paradigma entende satisfeito o critério de suficiência de prova por haver corroboração na comprovação da violação à lei ou ao contrato social aplicando-se a responsabilidade solidária pelo art. 135, inciso III, do *Digesto Tributário*.

A relatoria na motivação da análise de conhecimento do recurso especial de divergência da União parte da premissa lógica de que estamos diante de instrumento processual de fundamentação vinculada e de cognição restrita, sendo vedado, nessa via excepcional, analisar qualquer outra questão que não tenha sido objeto de dissídio entre os acórdãos em cotejo, sendo proibida a reapreciação ou reexame de provas, cabendo recurso especial apenas se for demonstrada dissonância entre julgados com interpretação divergente da lei tributária.

Do ponto de vista técnico-processual, a premissa é válida, não há dúvidas.

Dito isto – *e é aqui que começa minha posição contrária de encaminhamento* –, penso que, para a anotada premissa técnico-processual (*interpretação divergente da lei tributária entre julgados*), a Fazenda Nacional logrou êxito em demonstrar o dissídio na aplicação do direito.

Ora, demonstra-se no recurso especial da União controvérsia exclusiva de direito, especificamente na **aplicação da norma jurídica de critério de suficiência de prova correlacionada com a temática geral de responsabilidade solidária dentro do processo administrativo fiscal**, especialmente para demonstrar, uma vez atendido o estandar probatório mínimo, a aplicação destoante da responsabilidade tributária por interesse comum (CTN, art.

124, I – em relação a 4 Rios) e da responsabilidade tributária por infração por violação da lei ou do contrato social (CTN, art. 135, III – em relação a Sra. Liciane).

A Fazenda Nacional apresenta essa divergência *sem necessidade de reexame de provas ou de sua reapreciação, exatamente por apresentar paradigma com o mesmo contexto de fatos e de provas, oportunizando-se analisar exclusivamente critérios jurídicos de aplicação da norma de suficiência de prova* (norma do *standard* probatório mínimo) correlacionada com a norma e temática geral de responsabilidade solidária dentro do processo administrativo fiscal com sua dinâmica processual e distribuição de ônus.

Especialmente, diante de tantos fatos, atento ao que reportado como incontroverso nos autos, observo, no que acho relevante e essencial, que no acórdão recorrido e no acórdão paradigma, em apertadíssima síntese, essencialmente existe, nos dois casos, acusação fiscal afirmando que as contas bancárias da empresa 4 Rios eram utilizadas por Nelma Kodama (*doleira, com ligação com Alberto Youssef, em contexto da Operação “Lava Jato”*), se portando a empresa 4 Rios como interposta pessoa jurídica, para recebimento de significativos valores mensais continuamente de natureza não comprovada desde, pelo menos, novembro de 2006 (períodos 11/2006 a 12/2007, 05/2010 a 12/2013). Intimada e reintimada para comprovar extratos e causa das operações, não houve manifestação.

A utilização da conta bancária teria sido descoberta diante de HD apreendido pela Polícia Federal com uma contadora, no qual se reportava as operações e interligações por meio de registros em controle paralelo.

Esses reportes acima são incontroversos (CPC/2015, art. 374, II e III)¹.

Daí, por este recorte incontroverso, a 4 Rios foi imputada pela autoridade lançadora e pelo Colegiado paradigmático como responsável solidária por interesse comum (CTN, art. 124, I), enquanto a Sra. Liciane, por ser a executiva da empresa enquanto sócia-administradora da 4 Rios, com dever de comando da pessoa jurídica ou, ao menos, dever de atuação na empresa com proibição de se omitir, foi responsabilizada solidariamente por infração em vista de uma violação à lei e ao contrato social (CTN, art. 135, III).

O acórdão recorrido sustenta, lado outro, para o mesmo recorte incontroverso, que, após o contencioso administrativo fiscal, não restou comprovada a utilização das contas bancárias da 4 Rios pela doleira, uma vez que, em apertado resumo, a 4 Rios e a própria Sra. Nelma Kodama intimadas e reintimadas a comprovar a origem e a causa dos depósitos não apresentaram documentação, não produziram provas contra si mesmas, inexistindo prova direta de depósitos bancários, não sendo juntados aos autos, por exemplo, extratos bancários que comprovassem as referidas transferências de forma efetiva e direta. As planilhas não seriam provas suficientes para caracterizar essa utilização que só assim atestaria confusão patrimonial. Este contexto de não apresentação dos extratos após intimações e reintimações também é

¹ CPC, Lei 13.105, de 2015. Art. 374. Não dependem de prova os fatos: (...) II - afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária; III - admitidos no processo como incontroversos; (...).

incontroverso no paradigma, embora não tenha modificado a conclusão do Colegiado paradigmático para responsabilizar.

Entendeu o acórdão recorrido que os supostos depósitos efetuados pela 4 Rios para a Sra. Nelma Kodama foram levantados a partir de planilhas constantes dos HD apreendidos pela Polícia Federal na 4 Rios, cujos dados dos HD eram de uso da contadora Mirna Zanetti, mas, por outro lado, apesar disso, concluiu não haver prova direta (*prova clara e convincente* ou, talvez, até *prova além da dúvida razoável*) – critério jurídico eleito implicitamente como de *suficiência de prova, como standard probatório mínimo* –, de que a conta bancária da 4 Rios tenha servido e sido utilizada efetivamente pela doleira Nelma Kodama. Logo, não seria possível a responsabilidade solidária para a 4 Rios (CTN, art. 124, I) e, por consequência, também não seria possível a responsabilidade solidária da sócia-administradora, Liciane (CTN, art. 135, III).

O acórdão paradigma, diferentemente, sustenta que há sim a comprovação de que a conta bancária da 4 Rios tenha servido e sido utilizada efetivamente pela Sra. Nelma Kodama, ainda que elegendo implicitamente como critério menos rigoroso de *standard probatório* (uma técnica de *preponderância da prova*) – em distinto uso de critério jurídico de *suficiência de prova, de standard probatório mínimo* –, com uso conjugado da distribuição do ônus probatório pela técnica de aferição indireta, uma vez que as intimações e reintimações, não respondidas, para a 4 Rios e para a própria Sra. Nelma Kodama comprovar(em) a origem e a causa dos depósitos seriam elementos de *suficiência probatória* no âmbito da normatividade jurídica esperada. Assim, no contexto em que intimadas e reintimadas e não respondendo e não produzindo prova em contrário, tem-se a consequência jurídica de que os depósitos efetuados pela 4 Rios para a Sra. Nelma Kodama, levantados a partir de planilhas constantes dos HD apreendidos pela Polícia Federal na 4 Rios, cujos dados dos HD eram de uso da contadora Mirna Zanetti, demonstrariam a utilização da conta da forma anotada pela autoridade fiscal, de forma a validar o lançamento.

No acórdão paradigma consta que a 4 RIOS deixou de comprovar os depósitos e afirmou não possuir os comprovantes que demonstrariam os destinatários dos recursos, também não indicou a causa dos pagamentos. A 4 Rios não se dispôs a comprovar os destinatários ou as causas dos depósitos, mesmo quando novas provas foram obtidas em apreensões. Consta como incontroverso que nos controles mensais de despesas da 4 Rios encontrados nos HDs apreendidos pela Polícia Federal Nelma Kodama recebia retiradas mensais da empresa. Assim, por critério eminentemente jurídico de *suficiência de prova específico*, inclusive com elementos conjugado de implicações jurídicas de distribuição de ônus probatório por aferição indireta, considerando os elementos localizados no HD de uso contadora Mirna Zanetti, Nelma Kodama obteve vantagens mensais da empresa 4 Rios. Logo, seria cabível e adequada a responsabilidade solidária para a 4 Rios (CTN, art. 124, I) e, por consequência, também a responsabilidade solidária da sócia-administradora, Sra. Liciane (CTN, art. 135, III).

A União, a partir deste flagrante dissídio de aplicação do direito, inclusive quanto aos critérios estritamente jurídicos de *suficiência de prova* e suas implicações, considerando o mesmo conjunto de fatos e de provas (*incontroversos e que não precisa de revolvimento ou*

reapreciação) – e a eleição de critérios diferentes nos julgados –, pretende seja aplicada corretamente a norma jurídica, inclusive quanto à responsabilidade solidária.

O despacho de admissibilidade atento ao debate efetivo que é pretendido pelo recurso anota que (*página 15 da peça de despacho*):

“... enquanto para o colegiado a quo não haveria elementos suficientes a demonstrar a confusão patrimonial entre 4 RIOS e DA VINCI, ou grupo econômico de fato, a ensejar a responsabilidade solidária por interesse comum de 4 RIOS, para o colegiado que julgou o paradigma os mesmos elementos de prova se mostraram suficientes a demonstrar a confusão patrimonial e o interesse comum.

Da mesma forma, para o acórdão recorrido, não teria restado demonstrado que Liciane Penasso Kodama praticou atos com infração à lei, aos estatutos ou contrato social da 4 RIOS, de forma que afastou a responsabilidade imposta com base no art. 135, III, do CTN. Por outro lado, para o paradigma, os mesmos elementos de prova se mostraram suficientes para comprovar que Liciane Penasso Kodama praticou atos com infração à lei, aos estatutos ou contrato social da 4 RIOS.”

A relatoria entende que não deve o recurso ser conhecido à mingua de não demonstração dos requisitos de admissibilidade, uma vez que se pretende uma vedada rediscussão “quanto à valoração de prova”, pretendendo-se “atribuição díspar de valor ou peso à prova produzida pela fiscalização”. A relatoria chega a asseverar ser vedado, para fins de recurso especial, o “inconformismo quanto à valoração de prova”.

Com a devida licença, penso diferente das conclusões da relatoria e, considerando a sessão de julgamento primevo em Abril/2024 (*quando pedi vistas dos autos*), também penso diversamente daqueles que externaram opinião, naquela ocasião inicial de assentada, que por se tratar de “**paradigma puro**” poder-se-ia, por si só, “relativizar o critério de não reapreciação de provas” para conhecer o processo e reanalisar, reapreciar ou reexaminar as provas dos autos. **Com a devida vênia, não se trata disso.**

Não se cuida de reapreciar ou reexaminar provas. Os juízos de fato estão postos, reportados com certeza de definitividade do que ocorreu, são fatos estabelecidos com contexto incontroverso, com quadro fático delimitado pelo acórdão recorrido e encontrando identidade com o acórdão paradigma. A meu aviso, não é questão de relativizar critérios de reanálise de provas, trata-se, em verdade, de estabelecer o correto critério jurídico de aplicação do direito no contexto da suficiência ou não da prova (do atendimento, ou não, do *standard* probatório mínimo) correlacionada a situação com a aplicação da norma de responsabilidade solidária e de distribuição conjugada do ônus da prova.

É um julgamento exclusivamente de direito, de aplicação das normas tributárias, inclusive das relacionadas com o processo administrativo fiscal, no âmbito de dinâmica processual-tributária da impugnação do lançamento, sem revisitar em reexame ou reapreciação as provas do

processo. Trata-se de correta aplicação do direito ou de correta qualificação jurídica dos juízos de fato incontroversos e a adequada e válida consequência jurídica.

Aliás, como dito, a relatoria entende que é vedada a rediscussão “quanto à *valoração de prova*”, sendo proibido aferir o “*inconformismo quanto à valoração de prova*”. Porém, a meu ver, **não se deve confundir a proibição de reexaminar, de reapreciar ou de reanalisar provas com o conceito de revalorização das provas** em relação a controlabilidade da decisão recorrida quanto às conclusões jurídicas que se extraem delas a partir do relato fático reportado como incontroverso extraído das mesmas. Observe-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) bem delimita a importância desta diferenciação e já firmou sólida jurisprudência sobre o assunto, a saber:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. SÚMULA 182/STJ. AFASTAMENTO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. PENA DE PERDIMENTO. FLEXIBILIZAÇÃO. BOA-FÉ PRESUMIDA. REVALORAÇÃO. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. APLICAÇÃO.

(...)

4. Diante dos fatos narrados e acatados pelo aresto, não se verifica no comportamento da impetrante, relativo à internação da mercadoria, qualquer manobra no sentido de afastar a exigência de tributo que seria devido ou de ensejar o ingresso irregular de mercadoria, não resultando dano ao erário. Assim, não se caracterizou a ofensa ao disposto no art. 105, X, do Decreto-Lei 37/1966.

(...)

6. A valoração da prova, no âmbito do Recurso Especial, pressupõe contrariedade a um princípio ou a uma regra jurídica no campo probatório, ou mesmo à negativa de norma legal nessa área. As razões de decidir levaram em conta os fatos narrados pelo acórdão, sendo, portanto, questão de subsunção dos fatos a norma, revalorando o posicionamento, em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

7. Vê-se que é dispensável revolver fatos ou provas, sendo necessário apenas a revalorização do contexto fático descrito no acórdão recorrido, não se aplicando a Súmula 7 do STJ.

8. Agravo Interno não provido. (AgInt no AREsp n. 2.108.582/RJ, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 27/3/2023, DJe de 4/4/2023)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. INEXISTÊNCIA DO ÓBICE APRESENTADO PELA SÚMULA 7 DO STJ. POSSIBILIDADE DE REVALORAÇÃO DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO ANEXADO AOS AUTOS. IRPJ E CSLL SOBRE A RECEITA BRUTA. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. CLÍNICA ODONTOLÓGICA. CARACTERIZAÇÃO DE SERVIÇOS HOSPITALARES. CRITÉRIO OBJETIVO.

1. Trata-se, na origem, de demanda proposta pela empresa recorrente com o escopo de reconhecer o direito de recolher o IRPJ e a CSLL sobre a receita bruta advinda dos serviços hospitalares prestados, bem como a repetição do indébito dos valores pagos a maior nos últimos cinco anos.

2. Inicialmente, afasto a aplicação dos enunciados das Súmulas 5 e 7 do STJ, visto que, ao contrário do alegado pela Fazenda Nacional, o Tribunal de origem não analisou detidamente o contrato social da agravada, mas, apenas, constatou que o objeto social da empresa é a prestação de serviços odontológicos. É cediço nesta Corte que é permitida a reavaliação dos elementos fático-probatórios analisados pela Corte de origem, portanto não incide o óbice das Súmulas 5 e 7 do STJ.

(...)

13. Agravo Interno não provido. (AgInt no REsp n. 2.071.846/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/12/2023, DJe de 20/12/2023)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. REEXAME DE PROVA. DESNECESSIDADE. AÇÃO RESCISÓRIA. NÃO CABIMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO. PAGAMENTO INFORMADO PELO CREDOR. ERRO DE FATO. AUSÊNCIA.

1. A reavaliação do contexto fático delineado no acórdão recorrido não encontra óbice na Súmula 7 do STJ.

(...)

4. Agravo interno desprovido. (AgInt no AREsp n. 1.762.060/GO, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 8/8/2022, DJe de 17/8/2022)

“Nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, não se aplica o preceituado no enunciado da Súmula n. 7/STJ no caso de mera reavaliação jurídica das provas e dos fatos. *‘Exige-se, para tanto, que todos os elementos fático-probatórios estejam devidamente descritos no acórdão recorrido, sendo, portanto, desnecessária a incursão nos autos em busca de substrato fático para que seja delineada a nova apreciação jurídica’*. (AgInt no AREsp 1252262/AL, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 23/10/2018, DJe 20/11/2018).” (AgInt no AREsp n. 1.480.204/PE, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 24/4/2023, DJe de 26/4/2023)

“Nos termos da jurisprudência deste Superior Tribunal, *‘não se aplica o preceituado no enunciado da Súmula n. 7/STJ no caso de mera reavaliação jurídica das provas e dos fatos. No entanto, exige-se, para isso, que todos os*

elementos fático-probatórios estejam devidamente descritos no acórdão recorrido, sendo, portanto, desnecessária a incursão nos autos em busca de substrato fático para que seja delineada a nova apreciação jurídica’ (AgInt no REsp 1.799.947/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe 17/12/2021).” (REsp n. 1.907.723/PR, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/6/2022, DJe de 14/6/2022)

Talvez, o mais adequado fosse falar na possibilidade de reavaliação jurídica e não em reavaliação da prova. Todavia, ao fim e ao cabo, quer-se dizer que a expressão (uma ou outra) permite que a instância extraordinária, que lida com o recurso especial, tão somente realize, em última medida, um controle da subsunção dos fatos reportados como incontroversos à(s) norma(s) questionada(s), providência essa definida, pelo STJ, como reavaliação jurídica ou reavaliação da prova ou reavaliação do conjunto fático-probatório ou metavaliação (valoração da valoração). Trata-se de uma análise das inferências jurídicas que se extraem da decisão recorrida, a partir de seus recortes de fato. No final, verifica-se se o direito foi corretamente aplicado (*error iuris* e não *error facti*), reavalia-se a prova descrita e demarcada no próprio cordo decisório para averiguar e controlar se ela é suficiente, ou não, para o caso, não se confundindo com o reexame ou reapreciação de provas.

De toda sorte, não há que se falar em revolvimento ou reexame de matéria fático-probatória, que é o realmente proibido, porquanto os contornos fáticos extraídos do acórdão recorrido não são modificados, embora se pretenda a readequação jurídica de tais reportes para indicar a violação da norma e, no caso de haver o paradigma com identidade, implicar no conhecimento por dissídio na interpretação jurídica.

Aliás, a relatoria assevera, ainda, não ter sido indicado o dispositivo divergente. Porém, o STJ, também, já assentou que o prequestionamento implícito é suficiente, quando a divergência seja bem caracterizada. Veja-se as ementas:

(...). AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. (...). PENDÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL QUE ANALISA COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS COM PRECATÓRIOS. SUSPENSÃO DA AÇÃO PENAL. INVIABILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFRONTO COM JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ. PREQUESTIONAMENTO IMPLÍCITO. RECONHECIMENTO. PRETENSÃO QUE NÃO DEMANDA REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A suspensão da ação penal em razão da análise da compensação do débito tributário com precatórios, não encontra amparo na jurisprudência desta Corte Superior.
2. No âmbito deste Superior Tribunal de Justiça, prevalece a orientação de que não é imprescindível que o dispositivo federal alegado tenha sido expressamente mencionado no acórdão atacado, sendo suficiente o prequestionamento implícito dos temas versados.

3. "A reavaliação dos critérios jurídicos utilizados na apreciação de fatos tido por incontroversos pelas instâncias ordinárias não constituiu reexame de provas, sendo perfeitamente admitida na via do recurso especial" (AgRg no REsp 1.422.494/RS, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, DJe 14/08/2014).

4. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AREsp n. 672.509/DF, relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 2/6/2015, DJe de 10/6/2015)

O prequestionamento implícito ocorre quando, embora ausente a citação expressa ao dispositivo legal, a matéria nele disciplinada seja abordada no provimento, isto é, que a causa tenha sido decidida à luz da legislação indicada no recurso especial, com juízo de valor relacionado de forma evidente com a tese recursal vindicada. É preciso que o recurso seja sobre um debate de direito efetivamente ocorrido na instância *a quo*, o qual se pretende controlar para que ocorra uma correta aplicação do direito.

Em minha análise, a divergência de teses jurídicas do capítulo sobre a responsabilidade solidária e as repercussões da norma de *standard* probatório vinculada e da distribuição correlacionada dos ônus probatórios no processo (aqui, no administrativo fiscal), para os idênticos elementos contextuais da moldura fática, estão prequestionados de forma nítida, ainda que, em certa medida, de modo implícito, embora um implícito que não afete a análise. A matéria foi decidida pelo recorrido e pela identidade de elementos também foi decidida no paradigma, porém de forma diferente, portanto divergente

Outrossim, a peça recursal da Fazenda Nacional está toda construída no sentido da divergência exclusivamente de direito e se apresenta adequado paradigma, debatendo-se a norma de critério de suficiência da prova correlacionada com a aplicação da norma de responsabilidade. A importância do chamado "**paradigma puro**" é exatamente neste contexto.

De mais a mais, o rótulo dado a temática pelo despacho de admissibilidade "*responsabilidade solidária por interesse comum da 4 Rios Participações Empreendimentos e Administrações Ltda., e a responsabilidade por infração de Liciane Paes Freire Penasso Kodama*" é um resumo do debate, sendo o seu ponto de validade e de sustentação a peça recursal que estabelece a dialeticidade e a delimitação recursal, inclusive quanto ao critério jurídico de suficiência da prova. Dito isto, perceba-se, como transcrito acima, que o despacho de admissibilidade bem anota a questão do debate da norma jurídica de suficiência da prova.

A temática se resolve, a meu ver, por questão meramente de direito, portanto, e não por análise de provas ou de reexame de provas para se criar novos juízos de fato e gerar consequências jurídicas diferentes por razões de novos fatos. Disso não se trata! Os juízos de fato estão firmados e enquadrados. O que é necessário é entender se a aplicação do direito foi correta para o contexto estabilizado reportado, tido como incontroverso. Este é o ponto.

Pode-se dizer que o caso se soluciona pela compreensão da norma jurídica do "*standard* probatório".

Este deve ser entendido como **norma jurídica**, do tipo regra jurídica, sendo um conceito jurídico indeterminado.

Em doutrina sobre a temática do *standard* probatório o Insigne jurista Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva, Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados e ex-Procurador da Fazenda Nacional, esclarece e sustenta tese segundo a qual²:

Colocadas essas premissas teóricas, percebe-se que um *standard* de prova pode ser estruturalmente considerado como um conceito jurídico indeterminado. Isso porque o antecedente normativo veicula uma expressão vaga (*preponderância da prova, prova clara e convincente e prova além de dúvida razoável*) e a consequência veicula uma autorização para que o juiz considere o fato provado como premissa no raciocínio normativo. Para fins de clareza, pode-se estruturar uma regra de *standard* da seguinte forma: se apresentada prova clara e convincente a respeito da hipótese H (antecedente), *então* o juiz pode utilizar essa alegação como premissa fática na aplicação da norma N. A regra de *standard* configura a justificação externa probatória da aplicação da norma.

A noção de um *standard* como um conceito jurídico indeterminado se coaduna com compreensão de literatura do *common law* a respeito da classificação desse tipo de norma. Doutrina de escol, além de diferenciar princípios de regras, diferencia ainda as regras em sentido estrito de outras regras mais abertas e dependentes do contexto, justamente identificando-as como *standards*. (...).

(...)

Já a regra de que o juiz deverá considerar provado (consequência) o fato demonstrado por prova clara e convincente (hipótese), tem antecedente aberto e adaptável, cuja formulação normativa decorre da vagueza de uma expressão.

(...)

Conclui-se que, do ponto de vista estrutural, um *standard de prova* é *conceito indeterminado que estabelece critérios epistêmicos para que um órgão possa considerar um fato provado como premissa no raciocínio decisório*.

Na norma jurídica do *standard* probatório se fixa o limite e se controla a argumentação da decisão recorrida no sentido de verificar se foi seguida a orientação normativa correta de quando uma prova pode ser considerada suficiente para os fins probatórios.

A meu sentir, a questão não é reapreciação de provas ou reexame, nem atribuição de peso, por não se estar diante da chamada “*prova tarifada*”, mas de análise de quando o direito diz que dados elementos são considerados prova (*sendo suficiente*) para fins de constituir base jurídica de aplicação; de quando um fato (*já delimitado como incontroverso*) é considerado provado para fins de aplicação de determinadas normas (*daí a possibilidade do que se*

² QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. **Standards de prova no Direito Tributário** (Série Doutrina Tributária, Volume 49, XLIX). São Paulo: IBDT, 2022, 288 p., páginas 66 a 69.

denomina reavaliação da prova ou análise da correta qualificação jurídica), de acordo com as regras de direito, para que seja antecedente de uma norma que terá sua consequência jurídica.

Isso perpassa pelo aprendizado quanto ao *standard* probatório e a compreensão que ele acaba tendo um *viés de norma de estrutura*, sendo uma norma jurídica que veicula um conceito indeterminado na hipótese ou no antecedente da norma (*preponderância da prova*³, *prova clara e convincente* ou *prova além de dúvida razoável*) e apresenta como consequência normativa um dever ser modalizado por um comando obrigatório de considerar um fato como provado ou como refutado (não comprovado) de acordo com a exigência mínima de suficiência da prova que seja emanado pelo *standard* probatório que regulará dada situação de direito aplicado.

O estandar de prova é compreendido como o grau mínimo de suficiência da prova (ou o nível mínimo de evidência necessário) aceito como motivação válida para que uma hipótese fática possa ser considerada verdadeira, isto é, seja confirmada como provada e a partir daí possa ocorrer a correta aplicação do direito por critérios jurídicos-dogmáticos com o método dedutivo por subsunção. É uma norma que estabelece um grau de corroboração da certeza de uma ocorrência para que se tenha a consequência jurídica por subsunção.

Como se sabe, em simplificação, o direito se aplica por técnica de subsunção, na qual para um dado fato se aplica uma determinada norma.

Este fato precisa, portanto, ser bem delimitado no processo para que possa ser utilizado como premissa primeira para aplicação da técnica de subsunção, enunciando-se a consequência jurídica adequada, correta e válida.

O *standard* baliza a verificação da hipótese fática a partir de critérios inteligíveis, com determinado grau (ou medida eleita), para confirmar ou refutar uma proposição de fato e formar ou não um juízo fático a ser considerado no julgamento.

Consiste, assim, num conjunto de critérios utilizados ou na medida mínima necessária eleita para considerar um fato como provado para consequências normativas e, destarte, controlar de forma racional a (re)avaliação da prova (*a qualificação jurídica dos reportes estabelecidos como incontroversos e suas consequências jurídicas*), afastando o subjetivismo que se propaga pelo famigerado livre convencimento.

A comprovação de um fato depende de um processo de argumentação de viés lógico indutivo, considerando que o fato precisa ser confirmado por técnica de verificação indireta. Nunca se tem acesso direto ao fato; se verifica a sua existência e os seus contornos a partir de informações, dados e elementos – de documentos no processo –, que permitem a sua confirmação ou não. Essa confirmação deve se dá até determinado momento processual, ocasião em que, sob determinada exigência mínima, o fato é considerado provado ou é refutado.

³ A preponderância da prova é um grau mínimo de corroboração de suficiência probatória que pode autorizar, inclusive uma aferição indireta. A partir de certos elementos reportados (fatos incontroversos) pode-se pressupor, por aferição indireta, comprovada uma situação (constituído um fato “jurídico”) para, então, ter-se os efeitos de uma determinada norma de responsabilização.

O controle dessa exigência mínima para o fato ser considerado provado, para passar a ser considerado premissa (antecedente) para fins de aplicação da norma, é **normatizado pelo *standard* probatório**.

Os *standards* servem como balizas para tentar compreender qual é a prova necessária, ou suficiente, para considerar um fato como provado, inclusive para controlar possíveis erros, considerando que se objetiva acertar em relação ao relato do que é verdadeiro.

Certamente, que determinados fatos podem ser considerados provados – e se tornarem fatos jurídicos – sem requerer um mais elevado grau de exigência probatória, como, por exemplo, a exigência de um grau de certeza quase absoluto para que ocorra uma imputação de uma multa qualificada no direito tributário ou uma condenação penal (*prova além de dúvida razoável*) com uma prova a mais direta quanto possível.

Estabelecer níveis de suficiência probatória, encontrando o *standard* de prova adequado, finda por reduzir eventual erro no proceder e no julgar, evitando-se considerar provado o que é falso e evita-se não considerar provado o que é verdadeiro. Cria-se uma maior exigência quanto a motivação da decisão, afastando-se de um livre convencimento que não se sustente em balizas de um adequado *standard* de prova.

Aliás, a maior exigência de justificação e controle das decisões parece ser o caminho adotado pela processualista hodierna focado na **persuasão racional** e não necessariamente no livre convencimento (Decreto n.º 70.235, art. 29)⁴. Daí a importância de estândares probatórios adequados para cada caso e a necessidade de motivação considerada válida e adequadamente controlável.

O convencimento do julgador não é precisamente livre, mas tangenciado em bases jurídicas. As provas seguem um requisito jurídico de exigência mínima para ser considerada efetivamente capaz de provar algo e tornar os fatos em fatos jurídicos (antecedentes da norma jurídica). Daí a importância do *standard* probatório enquanto requisito de suficiência mínima para que determinados elementos probatórios constituam um fato jurídico, comprovado como tal.

Os *standards* probatórios no direito tributário são, essencialmente:

a) preponderância da prova (possui um grau mais reduzido de exigência probatória do juízo de fato, podendo-se presumir a ocorrência do fato. Ocorre, por exemplo, quando a legislação permite uma redução dos critérios probatórios de forma expressa, tal como quando a lei autoriza a autoridade fiscal a proceder com o arbitramento, na forma do art. 148 do CTN; **quando se entende válido constituir o fato jurídico por aferição indireta**; trabalha-se com a plausibilidade dos fatos terem ocorrido e se configurar o fato jurídico, sem necessariamente provar de forma clara e convincente a ocorrência fática; nesse modelo teórico venceria quem provar melhor, de forma mais convincente, considera-se provado o fato como jurídico cujo conjunto de documentos seja mais forte do que as

⁴ Decreto n.º 70.235. Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção (...).

provas coletadas em contrário; **também venceria a demanda àquele que se beneficiasse da distribuição do ônus da prova e provasse o mínimo que lhe fosse possível por praticidade, competindo a outra parte a prova em contrário mais contundente**; valeria para o âmbito cível em geral, entre particulares e para a aferição indireta no direito tributário, se couber ao contribuinte afastar a hipótese corroborada;

b) prova clara e convincente (trata-se de um grau ordinário exigido na normalidade dos casos, no comum dos lançamentos tributários, dá-se, por exemplo, quando da aplicação do art. 142 do CTN, aplica-se na constituição ordinária de créditos tributários, exige-se uma prova convincente e sólida que deixe pouca margem para dúvidas, considerando que o lançamento pretende adentrar na esfera patrimonial do contribuinte em contexto de Estado Democrático de Direito; nesse modelo teórico não basta ser mais convincente ou ter uma melhor prova, ou esperar que o contribuinte afaste por si só as alegações, é preciso que se demonstre ser muito mais provável a ocorrência do fato do que a sua não ocorrência); e

c) prova acima de dúvida ou além da dúvida razoável (padrão qualificado de exigência, aplica-se, por exemplo, para infrações tributárias com multa qualificada, devendo observar o disposto no art. 112 do CTN, exige-se que a probabilidade do juízo de fato ser verdadeiro seja extremamente elevado, sendo a prova tão convincente a ponto de eliminar qualquer dúvida razoável, haveria um grau maior do que o anterior; um homem médio consideraria o fato efetivamente provado com eventual dúvida subjacente se apresentando como insignificante, de modo a ter sido afastados todos os argumentos em contrário).

A título exemplificativo, se o estandar probatório consiste na “**prova clara e convincente**”, que exige um grau de prova ordinário, a hipótese fática deve, no mínimo, atingir esse grau de suficiência para que seja tida como provada. Não se exigirá um grau de certeza mais elevado como o da **prova além da dúvida razoável**, mas também não haverá flexibilidade para que seja aceito como provado o fato cuja prova aparentar ser simplesmente mais forte, aplicando-se a técnica de *standard* da **preponderância da prova**. Se o requisito for “prova clara e convincente” se exigirá a demonstração de que é muito mais provável a ocorrência do fato do que a sua não ocorrência. Só este critério atenderá o requisito da norma.

É certo que, para fins do processo administrativo fiscal federal, o art. 29 do Decreto n.º 70.235 prescreve que “[n]a apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, todavia o chamado livre convencimento não é uma autorização absoluta ao subjetivismo ou a discricionariedade.⁵

⁵ Recentemente, este Colegiado, após o julgamento destes autos, mas antes da formalização deste capítulo de voto aqui delineado, apreciou processo no qual o acórdão recorrido se baseava em puro “*livre convencimento*” não concatenado com uma motivação válida, tendo sido reformado, inclusive com parâmetro em conceito jurídico de suficiência probatória sem revolvimento ou reexame de fatos e provas, sem reanálise de provas, mas de aplicação de *standard* probatório e de critérios firmados na jurisprudência do CARF (*reavaliação permitida*) quanto à prova

Exige-se, antes de tudo, uma motivação e essa precisa ser válida, consistente, sustentável, apta a não merecer reforma, de acordo com as normas do ordenamento jurídico. Daí importar observar a regra jurídica do *standard* probatório mínimo exigido como elemento controlador da decisão que invoque o livre convencimento.

Por óbvio, não poderia, por exemplo, o julgador administrativo, focado em premissa de livre convencimento, pretender afastar determinados contextos de fato sem demonstrar, por critério jurídico (*norma jurídica de suficiência de prova – standard probatório*), do porquê de não considerar o fato como provado e tomá-lo como premissa de aplicação de outra norma; e a partir do critério eleito se analisará se foi corretamente aplicada a norma de direito.

Há limites ao livre convencimento, portanto. Esses limites, de qualquer sorte, devem ser normativos. Isto é, de aplicação de direito, o que abre a via da divergência jurisprudencial, **quando observado o contexto especialmente de *paradigmas puros com a discussão recursal adequada por ótica interligada com critério de suficiência de prova.***

Afinal, o fato considerado provado, a partir de certa exigência normativa mínima para que um fato seja considerado comprovado, será premissa antecedente na aplicação do direito pela técnica de subsunção. Em tempos pretéritos os romanos já enunciavam “*da mihi factum, dabo tibi ius*” (dá-me os fatos que lhe darei o direito). Aliás, paradigma e recorrido nos dão os fatos.

Observe-se que o paradigma para os fatos reportados deu uma consequência e o acórdão recorrido deu outra consequência, o direito precisa estabelecer um critério único de aplicação da norma de suficiência probatória a ser conjugada com a norma de responsabilidade.

O STJ já se manifestou sobre o instituto do *standard* probatório em recurso especial conhecido para o enfrentamento do mérito, veja-se trechos de ementa, no essencial:

“Esse entendimento pode ser encontrado no livro mais recente de Ferrer-Beltrán, ‘*Prueba sin convicción: estándares de prueba y debido proceso*’: ‘*O momento da valoração da prova se inicia quando as provas já foram praticadas e, para dizê-lo graficamente, o processo está pronto para a sentença (ou para a adoção da decisão intermediária de que se trate). Nele, o julgador dos fatos (juiz ou jurado) deverá valorar a prova individual e conjuntamente. A valoração individual é um passo prévio e imprescindível para a valoração em conjunto, e consiste na análise da confiabilidade de cada uma das provas, tomadas isoladamente e também em relação umas com as outras, como podem ser as provas sobre a prova. A valoração em conjunto, por sua parte, põe as provas em relação com as distintas hipóteses sobre os fatos e permitirá concluir que grau de corroboração aquelas aportam a cada uma dessas.* (FERRER-BELTRÁN, Jordi. *Prueba sin convicción: estándares de prueba y debido proceso*. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 23, trad. livre).” (REsp n. 2.042.215/PE, relator Ministro Sebastião Reis Júnior, relator para

considerada necessária para o atendimento do critério de direito exigido para a situação posta (Acórdão 9202-011.408).

acórdão Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 3/10/2023, DJe de 25/10/2023)

“... sob o prisma dos standards probatórios, os quais representam, em breve síntese, *‘regras que determinam o grau de confirmação que uma hipótese deve ter, a partir das provas, para poder ser considerada provada para os fins de se adotar uma determinada decisão’* (FERRER BELTRÁN, Jordi. Prueba sin convicción: estándares de prueba y debido proceso. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 24) ou, nas palavras de Gustavo Badaró, *‘critérios que estabelecem o grau de confirmação probatória necessário para que o julgador considere um enunciado fático como provado, sendo aceito como verdadeiro’* (BADARÓ, Gustavo H. Epistemologia judiciária e prova penal. 2 ed., São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023, p. 241).

7. Segundo Ferrer-Beltrán, *‘o grau de exigência probatória dos distintos standards de prova para distintas fases do procedimento deve seguir uma tendência ascendente’* (op. cit., p. 102), isto é, progressiva, ...

(...)

8. Essa tendência geral ascendente e progressiva decorre, também, de uma importante função política dos standards probatórios, qual seja, a de distribuir os riscos de erro entre as partes (acusação e defesa), erros estes que podem ser tanto falsos positivos (considerar provada uma hipótese falsa, por exemplo: condenação de um inocente) quanto falsos negativos (considerar não provada uma hipótese verdadeira, por exemplo: absolvição de um culpado) (FERRER-BELTRÁN, op. cit., p. 115-137). (...)” (REsp n. 2.091.647/DF, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 26/9/2023, DJe de 3/10/2023)

A adoção de um *standard* desponta, portanto, como solução possível para conciliar os interesses em disputa dentro das balizas do ordenamento e é controlável como questão de direito. Resguarda-se, assim, a função primordial de controle e ajuda na distribuição dos ônus.

Rememore-se que ambos os casos (*acórdão recorrido* e *paradigma*) trazem contexto incontroverso no qual, em contencioso administrativo fiscal, tem-se planilhas extraídas dos HD apreendidos pela Polícia Federal na 4 Rios, cujos dados dos HD eram de uso da contadora Mirna Zanetti, que anotavam a utilização das contas bancárias da 4 Rios pela doleira Nelma Kodama, **havendo, também, intimações e reintimações para a 4 Rios comprovar os depósitos listados e a causa da operação, tendo sido afirmado em ambas as instruções que não mais se possuía os comprovantes a demonstrar os destinatários dos recursos e, outrossim, não se indicou a causa dos pagamentos. Manteve-se uma postura de inércia no sentido de refutar a acusação fiscal.**

De um lado, o Colegiado paradigmático imputou a 4 Rios como responsável solidária por interesse comum (CTN, art. 124, I), considerando ter a doleira utilizado suas contas bancárias qualificando como confusão patrimonial, o que se descortinava, resumidamente, pelas intimações e reintimações não atendidas conjugada com as planilhas e demais elementos, enquanto a Sra. Liciane por ser a sócia-administradora da 4 Rios, com dever de comando da pessoa jurídica ou, ao menos, dever de atuação na empresa com proibição de se omitir, se responsabilizou solidariamente por infração em vista da violação à lei e ao contrato social (CTN, art. 135, III).

Doutro lado, o Colegiado recorrido entendeu que ao não se atender as intimações e reintimações para comprovação da origem e da causa dos depósitos, deixando de se apresentar documentação, não se produziu provas, inexistindo prova direta, logo não sendo possível comprovar a utilização da conta pela doleira, vez que não há nos autos extratos bancários que comprovem as referidas transferências de forma direta. Para a Turma recorrida as planilhas não são provas suficientes para caracterizar essa acusada utilização da conta da 4 Rios pelo doleira que só assim atestaria a qualificação como confusão patrimonial.

Verifica-se, portanto, uma clara divergência meramente jurídica, relacionada com a interpretação da norma da legislação tributária, inclusive de âmbito da responsabilidade solidária conjugada com a norma processual decorrente do processo administrativo fiscal no *standard* probatório, permitindo uma reavaliação fático-jurídica do incontroverso (não um reexame ou reapreciação de provas).

Veja-se. O acórdão recorrido assenta que os depósitos efetuados pela 4 Rios para a Sra. Nelma Kodama foram levantados a partir de planilhas constantes dos HD apreendidos pela Polícia Federal na 4 Rios, cujos dados dos HD eram de uso da contadora Mirna Zanetti, mas, por outro lado, apesar disso, concluiu não haver prova direta – *critério jurídico eleito implicitamente como de suficiência de prova, como standard probatório mínimo* (um critério de *prova clara e convincente* ou, talvez, até de *prova além da dúvida razoável*) –, de que a conta bancária da 4 Rios tenha servido e sido utilizada efetivamente pela doleira Nelma Kodama. Logo, não seria possível a responsabilidade solidária para a 4 Rios (CTN, art. 124, I) e, por consequência, também não seria possível a responsabilidade solidária da sócia-administradora, Liciane (CTN, art. 135, III).

Diversamente, o acórdão paradigma assenta que há sim a comprovação de que a conta bancária da 4 Rios tenha servido à Nelma Kodama, uma vez que se elege implicitamente como critério menos rigoroso de *standard* probatório (uma técnica de *preponderância da prova*) – *em distinto uso de critério jurídico de suficiência da prova, de standard probatório mínimo* –, com uso conjugado da distribuição do ônus probatório pela técnica de aferição indireta, haja vista que as intimações e reintimações para a 4 Rios e para a própria Sra. Nelma Kodama comprovar(em) a origem e a causa dos depósitos seriam elementos de suficiência probatória no âmbito da normatividade jurídica esperada no contexto em que intimadas e reintimadas e não respondendo e não produzindo prova em contrário, tem-se a consequência jurídica de que os depósitos identificados nas planilhas, a partir da produção da contadora Mirna Zanetti, demonstrariam a

utilização da conta da forma anotada pela autoridade fiscal. Dessarte, seria cabível e adequada a responsabilidade solidária para a 4 Rios (CTN, art. 124, I) e, por consequência, também a responsabilidade solidária da sócia-administradora, Sra. Liciane (CTN, art. 135, III).

Destaca-se que é responsabilidade do auditor fiscal provar o fato constitutivo do lançamento, na forma do art. 142 do CTN, porém lhe é autorizado, em determinadas situações, devidamente justificadas, valer-se de presunções ou da aferição indireta da ocorrência de um fato. É questão de praticidade quando motivado por normas de direito e quando tenha tentado o quanto possível.

Lado outro, compete ao contribuinte provar a existência (defesa afirmativa) de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito Fazendário ou, ainda, se obriga a trazer elementos de suficiência de provas (observado o adequado *standard* de prova exigido) que sejam capazes de infirmar presunções ou o arbitramento, quando estes tiverem sido invocados pela autoridade lançadora.

É preciso que o contribuinte, quando o ônus da prova lhe for atribuído, especialmente em relação a fatos que apresenta como controvertidos em impugnação, sendo essa o instrumento que instaura o contencioso administrativo fiscal, apresente provas que ataquem o grau de corroboração do juízo de fato apresentado pela autoridade lançadora ao constituir sua hipótese fático-jurídica que ampara a exigência fiscal.

Vale dizer, é preciso que o contribuinte, quando tiver o ônus de produzir a prova, o faça com provas capazes de atacar o fato apresentado pela autoridade lançadora, sob pena de prevalecer as conclusões que se descortinam da aferição indireta.

Com isso, penso que foi demonstrado o dissídio interpretativo apto a suscitar pronunciamento desta Turma.

Aliás, no julgamento do mérito, uma vez superado o debate de conhecimento, percebo inexistir uma só linha sobre qualquer revolvimento de fato ou reexame de provas. Com muito acerto, inclusive, a relatoria assenta: *“registro, desde logo, que os elementos colhidos para aferir a (im)possibilidade de manutenção da decisão recorrida serão colhidos exclusivamente daquilo que constar no acórdão recorrido e, no que coincidente for, no paradigma”*. Também, assenta com muita propriedade e correção: *“a vedação para o revolvimento do arcabouço fático-probatório obsta esta Relatora de buscar elementos outros”*.

Percebo que a análise de mérito foi cuidadosa e estritamente pautada no que já consignado nos acórdãos como incontestes elementos de fato, limitando-se a análise essencialmente de critérios jurídicos para a correta interpretação da norma tributária envolvendo a responsabilidade solidária e o processo administrativo fiscal no sentido do ônus probatório e do *standard* de prova adequado (estes últimos, ainda que implicitamente).

Ademais, ao fim do dia, verifico que a Ilustre relatoria, em apertado resumo e com minhas palavras, compreendeu que a 4 Rios foi utilizada por Nelma Kodama, vez que os

elementos reportados atendem o critério mínimo de *standard* probatório para satisfazer a suficiência probatória exigida pela norma da legislação tributária no contexto do processo administrativo fiscal e considerando a distribuição dos ônus da prova, de modo a refletir, por isso, na responsabilidade solidária da 4 Rios por interesse comum (CTN, art. 124, I) e da sócia-administradora Liciane por infração com violação à lei e ao contrato social (CTN, art. 135, III), haja vista que era a executiva da empresa, uma das administradoras, logo com poder de controle sobre a conta.

Acompanhei o referido racional pelos motivos que foram corretamente declinados e percebo que, ao fim e ao cabo, foi entendido – como o fez o paradigma –, que, resumidamente: *“a empresa 4 RIOS não atendeu a nenhum dos itens da intimação e ainda deixou de apresentar a escrituração contábil ou o livro Diário do ano 2009, sob a alegação de que a empresa permaneceu inativa, tendo apresentado declaração simplificada da pessoa jurídica de inatividade. Posteriormente, tal afirmação se mostrou falsa, pois a 4 RIOS teve movimentação financeira no período segundo a DIMOF”*. Isto é, a 4 Rios não atendeu intimações e reintimações, de modo a não infirmar as planilhas extraídas dos HD e ter aptidão jurídica para afastar as acusações fiscais.

Pode-se dizer que houve o atendimento ao estândar probatório mínimo, pela fiscalização, por força dos critérios jurídicos de suficiência. Por outras palavras, o Colegiado paradigmático adota a *preponderância da prova*, conjugado com a aferição indireta, como estândar probatório mínimo de suficiência e este paradigma se apresenta como o acertado, restando corroborada a utilização da conta da 4 Rios pela doleira, sendo a consequência a responsabilidade solidária decorrente, de modo a afastar a conclusão do acórdão recorrido que adota a exigência de um estândar de prova que ora se apresenta como *standard de prova clara e convincente*, ora como de *prova acima de dúvida ou além da dúvida razoável*, haja vista não ter considerado provado como fato jurídico o uso da conta ao exigir uma prova direta, uma demonstração contundente via extratos e explicação da causa, que não foram apresentados e nem justificada, após intimações e reintimações.

Perceba-se que, por outras palavras, o paradigma assenta tese segundo a qual a pessoa pode ser responsabilizada pela autoridade administrativa quando o auditor-fiscal tenha adotado a *preponderância da prova*, conjugado com a aferição indireta, como estândar probatório mínimo de suficiência para corroborar que houve a confusão patrimonial com utilização da conta da empresa por terceiro, tendo sido o titular da conta intimado e reintimado para comprovar a utilização, os depósitos e a causa das operações e não respondido.

Aliás, o STJ assentou em determinado julgado conclusão que me parece traduzir a conclusão última do acórdão paradigma, que não é adotada pelo acórdão recorrido:

“A inércia probatória de uma das partes somada a atividade instrutória da outra deve ser levada em consideração na escolha do standard probatório mais adequado à hipótese e na valoração das provas então produzidas, pois as partes, em um processo civil norteado pela cooperação, tem o dever de colaborar com o

Poder Judiciário para o descobrimento da verdade.” (REsp n. 1.632.750/SP, relator Ministro Moura Ribeiro, relatora para acórdão Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 24/10/2017, DJe de 13/11/2017)

Decerto, que há outros detalhes e elementos nos autos, porém este contexto sobre a utilização da conta, em meu sentir, é bem perceptível e foi suficiente e demonstra a discussão meramente de direito, o que autoriza o recurso especial por divergência de interpretações da norma de aplicação, especificamente da norma jurídica de critério de suficiência de prova correlacionada com a temática geral de responsabilidade solidária dentro do processo administrativo fiscal, especialmente para demonstrar, uma vez atendido o estandar probatório mínimo, a aplicação destoante da responsabilidade tributária por interesse comum (CTN, art. 124, I – em relação a 4 Rios) e da responsabilidade tributária por infração por violação da lei ou do contrato social (CTN, art. 135, III – em relação a Sra. Liciane) para uma **mesmíssima situação incontroversa**.

Em termos finais, são observados os requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Ante o exposto, com a devida vênia aos membros do Colegiado que entendem diferente, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional.

É como formalizo e declaro meu voto, uma vez designado redator para acórdão neste específico capítulo.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros