



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 13896.721603/2014-67  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-006.524 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 4 de abril de 2023  
**Recorrente** ROCK STAR MARKETING LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

LIMITE DE PARADIGMAS PARA DEMONSTRAÇÃO DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial se o terceiro paradigma apresentado para demonstrar o dissídio confronta o mesmo fundamento objeto de divergência que não teve seguimento porque rejeitados os dois paradigmas indicados para caracterizá-la, mormente se o aspecto diferenciado invocado na matéria não foi enfrentado no acórdão recorrido porque há dessemelhança fática em face do terceiro paradigma indicado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOA JURÍDICA. ART. 124, I DO CTN. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial se o paradigma apresentado para demonstrar a divergência afasta responsabilização por interesse comum de sócios pessoa física que, diante da acusação de dolo e fraude, deveriam se sujeitar à imputação do art. 135, III do CTN, distintamente do acórdão recorrido que manteve a responsabilidade de pessoa jurídica que abrigava o patrimônio adquirido com o produto da sonegação.

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos. Ausente esta prova, a representatividade dos depósitos de origem não comprovada é insuficiente para justificar a exasperação da penalidade.

MULTA AGRAVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos (Súmula CARF n° 133).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em: (i) conhecer dos Recursos Especiais do Contribuinte, de Adir Assad e de Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda; e (ii) conhecer parcialmente dos recursos de Sônia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malago e Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda ME somente em relação às matérias "multa qualificada" e "multa agravada". No mérito, acordam em: (i) por unanimidade de votos, dar provimento em relação à matéria "multa agravada"; e (ii) por maioria de votos, dar provimento em relação à matéria "multa qualificada", vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por negar provimento; votou pelas conclusões do voto da relatora o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora

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

## **Relatório**

Trata-se de recursos especiais interpostos por ROCK STAR MARKETING LTDA ("Contribuinte") e pelos responsáveis tributários Sônia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malago, Four's Empreendimentos Ltda ME, Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos Ltda, em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1201-001.854, na sessão de 16 de agosto de 2017, no qual se decidiu:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso de Ofício, para reconhecer o agravamento da multa, fixando-a em 225% e, acordam, ainda, por unanimidade de votos, em negar provimento aos Recursos Voluntários.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

**OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA**

Caracteriza omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituições financeiras, em relação aos quais a interessada, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

**SUJEITO PASSIVO. PESSOA JURÍDICA.**

Cabe lavrar o auto de infração em nome da pessoa jurídica titular das contas bancárias, cujos depósitos/créditos foram objeto da autuação, empresa esta que se encontrava na condição de Ativa à época dos fatos geradores; e constituir responsáveis solidários, quando identificada a interposição de pessoas no lugar do sócio de fato.

**NOTAS FISCAIS. RECEITAS NÃO DECLARADAS**

Os depósitos/créditos bancários correspondentes a recebimentos de notas fiscais emitidas, mas não declaradas, foram, corretamente, e da infração "Omissão de Receitas por Presunção Legal, Depósitos bancários de origem não comprovada", e autuados como receita da atividade, não declarada.

**TRANSFERÊNCIAS BANCÁRIAS RECEBIDAS. EMPRESAS DO MESMO SÓCIO DE FATO.**

Descabe o pleito de que recursos recebidas de outras empresas detidas pelo sócio de fato da Autuada, sejam desconsideradas; eis que cada uma das empresas controladas por ele é entidade à parte; se aquelas empresas foram objetos de fiscalização, cabe às mesmas justificar a origem os respectivos recebimentos; somente se excluem da presunção de omissão de receitas transferências entre contas da mesma titularidade, isto é, entre contas bancárias diferentes, porém de titularidade da Autuada, a teor do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

**RECEITA DECLARADA.**

A autuação exige, em relação à receitas que foram declaradas e correspondentes débitos confessados em DCTF, apenas os valores correspondentes às diferenças entre as alíquotas aplicadas no regime de arbitramento da autuação, e as alíquotas do regime do lucro presumido, no qual tais valores haviam sido declarados.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008, 2009

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.** Constatada a existência de dolo, fraude ou simulação, da qual decorreu a qualificação da multa de ofício, a contagem do prazo decadencial submete-se à regra geral prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, flui a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado

**SIGILO BANCÁRIO. ARTIGO 6º DA LC 105/01. CONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF.** O Supremo Tribunal Federal, em 24/02/2016, entendeu pela possibilidade de a Administração Tributária ter acesso aos dados bancários dos contribuintes, mesmo sem autorização judicial.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.**

Comprovados o dolo, sonegação e fraude correta a qualificação da multa de ofício.

**MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.**

Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º do art. 44 da lei nº 9.430, de 1996, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

**SÓCIO. INTERESSE COMUM. FRAUDE.**

Cabe a responsabilização solidária de sócia da empresa, com base no art. 124, I, do CTN, devido à participação no processo decisório e no gerenciamento da empresa onde ocorreu a sonegação, e no art. 135, III do CTN, porque ficaram evidenciados o dolo e participação na fraude, por ter sido parte ativa no acobertamento do real administrador e sócio da Autuada.

**SÓCIO DE FATO. INTERESSE COMUM. FRAUDE.**

Cabe a responsabilização solidária de sócia de fato, não constante do contrato social, com base no art. 124, I, do CTN, por ser o real dirigente e condutor da empresa onde ocorreu a sonegação, e no art. 135, III do CTN, porque ficaram evidenciados o dolo e participação na fraude, por ter interposto outras pessoas como sócias.

**PESSOA JURÍDICA. PATRIMÔNIO DO SÓCIO**

Cabe a responsabilização com base no art. 124, I do CTN, de empresas para as quais foram transferidos os respectivos bens do sócio oficial e do sócio de fato, para proteger os respectivos patrimônios, tratando-se de bens resultantes das atividades empresariais destes, e tendo sido este sócio oficial e sócio de fato responsabilizados solidariamente pelo crédito tributário, com base nos arts. 124, I e 135, III do CTN.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos anos-calendário 2008 a 2010 a partir da constatação de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, submetidas a arbitramento dos lucros juntamente com as receitas brutas declaradas e as expressas em notas fiscais emitidas e não declaradas. A multa de ofício foi qualificada em face dos créditos tributários decorrentes de receitas não declaradas, e qualificada e agravada em face dos créditos tributários decorrentes de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Houve imputação de responsabilidade tributária a Sonia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malago, Adir Assad, Santa Sonia Empreendimentos Imobiliários Ltda e Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda.

A autoridade julgadora de 1ª instância acolheu a arguição de decadência das exigências de IRPJ e CSLL do 1º ao 3º trimestres/2008 e das exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS de janeiro a novembro/2008, bem como afastou o agravamento da penalidade sobre os créditos tributários decorrentes de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, fixando a multa de ofício em 150% nesta parte, e submetendo estas exonerações a reexame necessário. Compreendendo-se que houve imputação de responsabilidade tributária também a Sibely Coelho, foi declarada sua manutenção, assim como a dos demais responsáveis (e-fls. 2803/2847). A autoridade local apontou erros no referido acórdão, que foram corrigidos em acórdão revisor às e-fls. 3059/3103, para excluir a referência à responsável Sibely Coelho e esclarecer as matérias não impugnadas (omissão de receitas apurada com base nas notas fiscais emitidas e não declaradas e a necessidade de arbitramento do lucro).

O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial apenas ao recurso de ofício, restabelecendo o agravamento da penalidade sobre as receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, que assim restaram sujeitas a penalidade de 225% (e-fls. 3254/3296).

Cientificada, a PGFN não interpôs recurso especial (e-fl. 3298).

A Contribuinte foi cientificada por edital em 06/11/2017 (e-fl. 3403). Sonia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malago e Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda ME foram cientificadas por via postal em 24/10/2017 (e-fls. 3404/3406). Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda, depois de infrutífera a tentativa de ciência por via posta (e-

fls. 3407 e 3543) foram cientificados, respectivamente, por edital em 21/11/2017 (e-fl. 3408) e 21/12/2017 (e-fl. 3545).

Sonia Mariza Branco, Sandra Maria Branco e Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda ME opuseram embargos de declaração em 26/10/2017. A Contribuinte também apresentou embargos em 27/10/2017. Já os embargos de Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda foram apresentados em 27/11/2017.

Os embargos, embora tempestivos, não tiveram seguimento em exame de admissibilidade porque não demonstrada omissão e contradição acerca da qualificação da penalidade, ou contradição acerca da responsabilidade tributária, bem como da ausência de relatório circunstanciado para acesso à movimentação financeira ou com respeito ao conhecimento da origem e destino dos recursos atuados pelo Ministério Público Federal (e-fls. 3549/3564).

A Contribuinte foi cientificada da rejeição dos embargos em 11/04/2018, por edital (e-fl. 3573). Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda foi cientificada em seu domicílio eletrônico em 27/03/2018 (e-fl. 3575). Sonia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malago e Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda foram cientificadas por via postal em 28/03/2018 (e-fls. 3576/3578). Adir Assad foi cientificado por edital em 03/05/2018, depois de infrutífera a tentativa de ciência por via postal (e-fl. 4714).

Os recursos especiais foram apresentados por: Adir Assad e de Santa Mônica Empreendimentos Imobiliários Ltda em 10/04/2018 (e-fls. 3581/3962); Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda em 09/04/2018 (e-fls. 4025/4049); Contribuinte Rock Star Marketing Ltda em 17/04/2018 (e-fls. 4253/4.367); e Sandra Maria Branco Malago e Sonia Mariza Branco em 10/04/2018 (e-fls. 4370/4713).

O despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 4717/4751 atestou a tempestividade dos recursos e lhes deu parcial seguimento, nos seguintes termos:

1.1) Nulidade por Ausência de Apreciação de Argumentos de Defesa

Registro que este tema foi suscitado apenas por 3(três) responsáveis tributários: Sônia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malago e Four's Empreendimentos (Solidários)

PARADIGMA indicado: Ac. n.º 3401-003.851 (único)

Verifica-se que de fato este tema foi questionado em sede de embargos e rejeitado.

[...]

Portanto, por se partir de premissa equivocada OPINO por NÃO ADMITIR este tema.

1.2) Nulidade - Erro na identificação do sujeito passivo

Impetrantes: Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda)

PARADIGMA 1: 106-17.264 (10215.000507/2003-52) (ambos solidários)

PARADIGMA 2: 104-20.448 (11543.001046/2003 -86) (ambos)

PARADIGMA 3: 106-13476<sup>7</sup> (Descartado) - (ambos)

PARADIGMA 4: 3201-003.408 (Descartado) - (Apenas pela Santa Sônia Empreendimento)

Em primeiro lugar, cabe salientar que o Regimento Interno do CARF determina que cada matéria tenha sua demonstração assentada em apenas 2(dois) paradigmas, sendo descartados os demais (art. 67, § 7º do RICARF).

Dessa forma, em obediência ao art. 67, § 7º do RICARF, descarta-se os paradigmas 3 (106-13476<sup>7</sup>) e 4 (3201-003.408), por ultrapassarem a quantidade máxima de 2(dois) paradigmas permitidos por matéria.

[...]

Isso quer dizer que a matéria também não foi prequestionada.

Pelo exposto, seja porque a divergência não foi comprovada de forma analítica, seja porque a matéria não foi prequestionada no recorrido, OPINO por NÃO ADMITI-LA.

## 2) AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAS RECORRENTES

2.1) Impetrantes: Sônia Mariza Branco e Sandra Maria Branco Malago

Paradigma 1: 1402-002.140

Paradigma 2: 1302-001.921

2.2) Impetrante: Four`s Empreendimentos

Paradigma 1: 1402-001.351

Paradigma 2: 1102-001.086

## ANÁLISE

2.1) Impetrantes: Sônia Mariza Branco e Sandra e Sandra Maria Branco Malago

As recorrentes assim maneiram o referido tema, no relevante:

[...]

Por outro lado, o acórdão recorrido é convergente com os paradigmas acima, pois uma vez constatado a existência de sócio gestor de fato (como foi o caso do Sr. Adir Assad) a ele também foi atribuída a responsabilidade solidária, sendo esta a verdadeira exegese a ser extraída dos referidos paradigmas.

Portanto, patente a falta de divergência desta matéria, e assim OPINO por NÃO ADMITI-LA.

2.2) Impetrante: Four`s Empreendimentos

Paradigma 1: 1402-001.351

A Recorrente afirma que o ponto divergente nesta matéria residiria no entendimento equivocado manifestado pelo colegiado a quo, no sentido de que o art. 124, inciso I, do CTN teria incidência no caso em tela, uma vez que interesse comum deveria ser entendido como interesse jurídico e não interesse econômico.

O primeiro acórdão paradigma foi assim ementado:

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. 124 CTN. INTERESSE COMUM  
NÃO CONFIGURADO.**

Interesse comum deve ser entendido como interesse jurídico e 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.

No referido caso, considerou-se improcedente a imputação da responsabilidade prevista no art. 124, I, do CTN, aos diretores e sócios de fato da entidade, porque tais pessoas não poderiam ser caracterizadas como realizadoras do fato gerador tributário, por não possuírem interesse jurídico no fato gerador de pessoas que ocupam o mesmo pólo da relação jurídica tributária - não importando para gerar a solidariedade tributária os interesses de ordem econômica, moral ou social, ainda que tenha sido apurada a interposição de pessoas no quadro societário das prestadoras de serviços e seu vínculo com o quadro societário da entidade.

A divergência, portanto, está demonstrada, pois se deu aqui um entendimento bastante restrito do que seja interesse comum do art. 124, I do CTN, em linha oposta a do recorrido, comportando apenas o interesse jurídico stricto sensu, não abrindo exceção

para o denominado benefício indireto que se daria ou por confusão patrimonial ou por situações de fraude, como a de interposição de terceiros.

Por todo o exposto, OPINO por ADMITIR a divergência para este paradigma (Ac. n.º 1402-001.351), em relação a esta matéria levantada pela empresa Four's Empreendimentos.

Análise do segundo paradigma (Ac. n.º 1102-001.086)

[...]

Portanto, opino por não admitir a divergência apontada pelo segundo paradigma (Ac. n.º 1102-001.086).

Por todo exposto, OPINO por ADMITIR a divergência para esta matéria através do Ac. n.º 1402-001.351, em relação apenas ao responsável solidário, Empresa Four's Empreendimentos,

### 3) IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO DA MULTA (Contribuinte e solidários)

#### 3.1) Impossibilidade de transmissão por via transversa da multa para as Recorrentes

Paradigma 1: 3402-002.362 (Impetrantes: Sônia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malago e Four's Empreendimentos - Solidários)

As recorrentes, com idêntico teor, assim manejaram o seu recurso especial a fim de demonstrar a divergência:

[...]

Portanto, OPINO por NÃO ADMITIR este paradigma pelo fato de o arcabouço tributário do paradigma ser completamente distinto do recorrido.

#### 3.2) Impossibilidade de qualificação da multa quando há interposição de terceiros

##### 3.2.1) Impetrantes: Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos - Solidários

Paradigma 1: 9101-001.980

Paradigma 2: 1301-002.751

Paradigma 3: 1301-002.750 (Descartado)

Paradigma 4: 1301-002.749 (Descartado)

Paradigma 5: 1301-002.748 (será analisado por ser paradigma também indicado pelo contribuinte Rock Star e Four's Empreendimentos - item 3.2.2)

##### 3.2.2) Impetrantes: Rock Star - contribuinte, solidários Sônia Mariza Branco e Sandra Maria Branco Malago e Four's Empreendimentos

Paradigma 1: 1301-002.748

### ANÁLISE

#### 3.2.1) Impetrantes: Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos - Solidários

Análise do Paradigma 1 - Ac. n.º 9101-001.980

[...]

Portanto, OPINO por NÃO ADMITIR este paradigma para esta matéria.

Análise do Paradigma 2: 1301-002.751

Segue trecho relevante do paradigma:

A autoridade fiscal fundamenta a qualificação da multa de ofício a partir de dois pressupostos:

- (i) a omissão de receitas; e
- (ii) a utilização de "laranjas".

Em primeiro lugar, cabe notar que a simples omissão de receitas não é suficiente para concluir ter havido evidente intuito de fraude. Nesse sentido, existe a Súmula CARF 14.

Registre-se que não há, no auto de infração, nem a afirmação, e muito menos a prova, de que a omissão de receitas teria sido prática reiteradamente adotada pela empresa autuada.

Embora tenha afirmado que a Impugnante utilizou-se de "laranjas", é bastante evidente que a autoridade fiscal somente disse isso desse modo para buscar justificar artificialmente qualificação da penalidade.

(...)

A bem se ver, não há, no auto de infração, a demonstração de qualquer conduta dolosa da própria "empresa de fachada". Tudo o que se diz que foi fraudulento, em última instância, teria sido, supostamente, cometido pelos responsáveis, não pela "empresa de fachada".

Segundo a autoridade fiscal, a utilização de "laranjas" teria se prestado para ocultar o responsável tributário e os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 não fazem qualquer menção ao conhecimento da responsabilidade ou às condições pessoais do responsável.

Nestes termos, impõe-se o cancelamento da qualificação da multa de ofício, em vista, sobretudo, da ausência de prova do evidente intuito de fraude, tal qual previsto e descrito na legislação pertinente.

Segue agora trecho do relatório do paradigma (Empresa Soterra Terraplanagem e locação de equipamentos ME.) demonstrando que as situações fáticas são praticamente idênticas, com atuação também idêntica, por envolver empresas do mesmo grupo com o mesmo *modus operandis* e praticamente os mesmos "atores":

Em 01/10/2013 a Polícia Federal deflagrou uma ampla operação baseada nas investigações primárias da CPMI do Cachoeira, com ampla cobertura da mídia nacional, chamada "Operação Saqueador", com busca e apreensão nas empresas de fachada controladas pelos Sr ADIR ASSAD e MARCELLO JOSÉ ABBUD em São Paulo, entre elas a SOTERRA TERRAPLENAGEM E LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS LTDA. ME. As empresas controladas pelos Sr Adir Assad e Marcello José Abbud, e investigadas por esta operação são todas registradas em nome de interpostas pessoas (laranjas), todas com vínculos profissionais e pessoais com este senhor e as provas serão exaustivamente relatadas neste relatório.

Como se vê, para situação fática idêntica, ambos os acórdãos divergiram em relação à qualificação da multa de ofício quando há constituição de empresa através de interpostas pessoas.

Enquanto no recorrido este fato por si só é suficiente para a qualificação da multa, para o paradigma isso não acontece. No paradigma entendeu-se que, por a atuação basear-se única e exclusivamente em presunção legal de omissão de receitas - baseada em depósitos bancários sem comprovação de origem, sem qualquer outra circunstância ligada à ocorrência do fato gerador, não se pode dar ensejo à qualificação da penalidade.

Com relação ao enquadramento ou não do caso à Súmula 348 do CARF, assim dispôs o Manual de Admissibilidade do CARF a respeito de se admitir o recurso, mesmo que seu conteúdo se subsuma a determinada Súmula:

Pode ocorrer, no entanto, de o recorrente questionar a aplicabilidade da súmula ao caso do acórdão recorrido. Nesta situação, o recurso pode ser admitido, desde que o paradigma, posterior à edição da súmula e tratando de situação similar à do recorrido, deixe de aplicar o entendimento nela veiculado, justificando tal posicionamento. Isto porque, se o paradigma não veicula justificativa para a adoção de entendimento contrário à Súmula CARF, sujeita-se à vedação contida

no art. 67, §12, inciso III, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

E este foi exatamente o caso. As Recorrentes trouxeram paradigma que desafia a Súmula nº 34 e dá a sua justificativa, procurando distinguir aqueles casos em que a empresa atuada é constituída por interpostas pessoas ("sócios de direito" apenas, escondendo os "sócios de fato") daqueles outros em que a empresa fiscalizada em nome dos "sócios de direito e de fato" se utilizam de interpostas pessoas para esconderem parte ou toda a sua movimentação financeira.

Eis trecho do Paradigma a esse respeito:

**Não se desconhece o teor da Súmula CARF nº 34<sup>3</sup>.** Contudo, o fato de a pessoa jurídica estar constituída em nome de interpostas pessoas não caracteriza ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, hipótese que caracteriza a fraude a que alude o art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964. Frise-se que tal hipótese inclusive não gera qualquer dificuldade por parte do Fisco no que toca à identificação de movimentação financeira incompatível com a renda, uma vez que as contas bancárias em questão estavam todas em nome da pessoa jurídica atuada, não se aplicando o disposto na Súmula CARF nº 34, mas sim os enunciados das Súmulas CARF nº 14 e nº 25, que trata da simples omissão de receita, ou de omissão de receitas baseadas em presunção legal.

**Veja-se que o fato de a empresa estar em nome de terceiros em nada dificultou a seleção da pessoa jurídica para procedimento fiscal,** ou seja, não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude), uma vez que as contas bancárias a partir das quais se apurou a omissão de receita estavam em nome da própria pessoa jurídica atuada.

Portanto, o fato de a fiscalização acusar o contribuinte de possuir interpostas pessoas, embora possa surtir efeitos no que atine à responsabilidade tributária de terceiros, em nada altera as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada. (Destacou-se).

Portanto, OPINO por ADMITIR a divergência para este paradigma (Ac. nº 1301-002.751).

3.2.2) Rock Star - contribuinte e solidários Sônia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malago e Four's Empreendimentos

Paradigma 1 - Ac. nº 1301-002.748

Trata-se de paradigma praticante com idêntico teor ao do Ac. nº 1301-002.751 pelo qual já se admitiu esta matéria, envolvendo o mesmo grupo e praticamente as mesmos partícipes. Ou seja, trata-se de situação fática idêntica ao do recorrido.

Os recorrentes assim manejaram os seus recursos(idêntico teor), naquilo que é relevante:

(...)

Ocorre que este E. CARF, inclusive ao analisar processo idêntico em que figuram também as Recorrentes, já reconheceu que a utilização de interpostas pessoas não é motivo para a qualificação da multa, conforme se depreende do incluso paradigma

(...) Como se vê, diferentemente do entendimento exarado na decisão recorrida, o acórdão paradigmático reconheceu expressamente que nos casos em que há interposição de terceiros não há cabimento a aplicação da multa qualificada, uma vez que tal fato "não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da

ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude)".

Portanto, as mesmas considerações e conclusões chegadas no tópico anterior "3.2.1" para o Ac. n.º 1301-002.751 são também aqui cabíveis, por se referir a paradigma com praticamente idêntico teor ao do recorrido e a do paradigma já analisado no tópico anterior.

Portanto, OPINO por DAR SEGUIMENTO a este tema (impossibilidade de qualificação da multa quando a interposição de terceiros), seja ele levantado por Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos, através do paradigma n.º 1301-002.751 (item 3.2.1); seja pelo Contribuinte (Rock Star) e demais solidários pelo Paradigma n.º 1301-002.748 (item 3.2.2): Sônia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malagoe e Four's Empreendimentos.

4) Impossibilidade do AGRAVAMENTO da multa de ofício

4.1) Impetrantes Rock Star (contribuinte), Sônia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malago - Solidários e Four's Empreendimentos

Paradigma 1: 2201-002.291

Paradigma 2: 3401-00.005

4.2) Impetrantes Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos - solidários

Paradigma 1: 9101-001.615

Paradigma 2: 9101-003.279

Demais paradigmas (1301-002.751, 1301-002.750, 1301-002.74) descartados, ex vi art. 67, § 7º do RICARF.

[...]

4.1) Impetrantes Rock Star (contribuinte), Sônia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malago - Solidários e Four's Empreendimentos

Análise Paradigma 1: 2201-002.291

[...]

Portanto, OPINO por NÃO ADMITIR este Paradigma 1 (Ac. n.º 2201-002.291), por não se tratar de situação assemelhada.

Análise do Paradigma 2: Ac. n.º 3401-00.005

Ementa no relevante:

#### TRIBUTAÇÃO PRESUMIDA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA -

O procedimento da autoridade fiscal encontra-se em conformidade com o que preceitua o art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, em que se presume como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, em relação aos quais o titular pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

**AGRAVAMENTO DA MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Incabível o agravamento da multa de ofício, quando se comprove que a autoridade fiscal poderia dispor das informações bancárias junto à instituição financeira, por meio de Requisição de Movimentação Financeira, sem a participação do contribuinte. (Destacou-se).**

Segue abaixo Voto condutor do Paradigma 2:

Por outro lado, foi aplicada na exação a multa exasperada de 112,50%, justificada pelo agente fiscal pelo não atendimento a repetidas intimações para

apresentar os documentos referentes a sua movimentação financeira, com esteio no artigo 44, § 2º, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Com o advento da Lei Complementar n.º 105, de 2001 e do Decreto n.º 3.724, 1010112001, a autoridade fiscal pode ter acesso à movimentação bancária dos contribuintes, bastando, para tanto, expedir Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) à instituição financeira que custodiou os depósitos bancários, instrumento que simplificou, de forma bastante significativa, a atividade da fiscalização, para a hipótese do artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Os pedidos de prorrogação de prazo ou a ausência de entrega dos extratos bancários não caracterizam o evidente intuito do sujeito passivo em fraudar a Fazenda Pública

13 Entendo que tais fatos sequer causaram embaraço à fiscalização, que buscou os dados acerca da movimentação bancária do recorrente após ter expedido RMF, nos termos permitidos pela legislação cru vigor.

(...)

Destarte, entendo não restar justificada a exasperação da penalidade para 112,50%, devendo ser a multa de ofício ajusta ao limites previstos no artigo 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996, no percentual de 75%.

A esse respeito assim se pronunciou as Recorrentes :

Como se extrai dos julgados acima, toda vez que a inércia do contribuinte não impedir que o Fisco obtenha as informações necessárias (obtidas por meio de RMF) ou tiver alguma consequência agravante prevista na legislação (presunção de omissão de receitas), a multa não poderá ser agravada por embaraço.

De fato, diferentemente do paradigma anterior, neste outro paradigma o foco é no prejuízo causado (demora) até se obter a RMF, sem relação direta com a autuação subsequente (presunção legal de omissão de receita).

Acontece que apesar de as situações serem assemelhadas, as decisões foram divergentes.

Enquanto no recorrido nessas mesmas circunstâncias agravou-se a multa de ofício; de outra banda, no segundo paradigma, a multa foi desagravada, pois o prejuízo foi entendido neste julgado como podendo ter sido suprido pela requisição direta do RMF como permite a Lei de regência.

Portanto, OPINO por ADMITIR a divergência desta matéria através do segundo paradigma Ac. n.º 3401-00.005, no item "4.1". (Impetrantes Rock Star (contribuinte), Sônia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malago - Solidários e Four's Empreendimentos).

4.2) Impetrantes Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos - solidários

Paradigma 1: 9101-001.615

Voto:

(...) Em verdade, para o agravamento da penalidade para 225%, o que é importante aferir é a resistência oposta pelo contribuinte ao conhecimento, por parte do fisco, da matéria tributável. **Ou seja, é medida aplicável naqueles casos em que o fisco só pode chegar aos valores tributáveis, depois de expurgados os artificios postos pelo sujeito passivo.** À evidência, tal situação é muito diferente da que aqui se tem. Como claramente se percebe, a não comprovação da origem dos depósitos não obsta a atividade fiscal, pelo contrário a facilita, pois tal conduta do contribuinte coloca a presunção legal contra ele, autorizando o lançamento de ofício. (Destacou-se)

Paradigma 2: 9101-003.279

Voto:

(...) Por outro lado, quando a lei prevê uma **consequência direta** para a não apresentação dos elementos solicitados, entendo que não cabe o agravamento. É o caso, por exemplo, da não apresentação da escrituração contábil/fiscal, que acarreta o arbitramento do lucro. Ou da não apresentação da documentação comprobatória de uma determinada despesa, que autoriza a sua glosa. E também da não comprovação da origem de depósitos bancários, que concretiza a presunção legal de omissão de receita. Nestes casos, o conflito normativo é resolvido pelo critério da especialidade de modo que os elementos solicitados não podem ser incluídos no âmbito dos “esclarecimentos” veiculados no artigo 44, § 2º, “a”, da Lei nº 9.430/96.

Nesse sentido, no presente processo, além dos esclarecimentos atinentes à comprovação dos valores lançados nos extratos bancários, observo que foram solicitadas informações condizentes com a representação legal da empresa. O conteúdo de todas as intimações ficou restrito a isso. Como já ressaltado, a consequência da não apresentação desses elementos redundou na efetivação da presunção legal de omissão de receitas. Essa regra especial tem precedência sobre a regra do agravamento da multa pretendida pela fiscalização. **Acresça-se a isso, o fato de a autoridade não ter indicado esclarecimentos distintos que possam ter motivado o agravamento.** (Destacou-se)

Os dois casos são praticamente idênticos ao do Paradigma 1 apresentado pelos outros solidários (item 4.1). Na verdade nestes paradigmas fica mais claro ainda a convergência de julgados do que naquele outro caso(4.1), quando aduz (primeiro paradigma) "(...) é medida aplicável naqueles casos em que o fisco só pode chegar aos valores tributáveis, depois de expurgados os artifícios postos pelo sujeito passivo" e no segundo paradigma, quando afirma "Acresça-se a isso, o fato de a autoridade não ter indicado esclarecimentos distintos que possam ter motivado o agravamento". Tal situação ajusta-se como uma luva ao caso do recorrido em que já foi transcrito trecho demonstrativo dessa situação, ou seja, demonstrando que situações diferentes dessa é que foram ressaltadas para se avaliar o prejuízo causado.

Ademais, novamente, nestes dois paradigmas temos o reconhecimento de uma situação que é causa direta da presunção legal de omissão de receita, o que não é o caso do recorrido conforme já amplamente demonstrado.

Rejeito, portanto, estes dois paradigmas trazidos pelo Sr. Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos para demonstrar esta matéria.

Por todo o exposto, OPINO por ADMITIR a divergência desta matéria apenas através do paradigma Ac. nº 3401-00.005, impetrado Contribuinte (Rock Star) e pelos responsáveis solidários Sônia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malago e Four's Empreendimentos.

#### CONCLUSÃO

Por todo o exposto, em juízo prelibatório OPINO por DAR SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial (art. 68, §2º, do Anexo II do RICARF) para que sejam rediscutidas os seguintes temas:

2.2) Ausência de responsabilidade tributária em relação apenas a Four's Empreendimentos através do segundo paradigma (Ac. nº 1402-001.351).

3.2) Impossibilidade de QUALIFICAÇÃO da multa quando a interposição de terceiros; (levantado por Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos, através do paradigma nº 1301-002.751 (item 3.2.1); seja pelo Contribuinte (Rock Star) e demais solidários pelo Paradigma nº 1301-002.748 (item 3.2.2): Sônia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malago e Four's Empreendimentos.)

4.1) Impossibilidade do AGRAVAMENTO da multa de ofício. Através do segundo paradigma Ac. nº 3401-00.005 (Impetrantes Rock Star (contribuinte), Sônia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malago - Solidários e Four's Empreendimentos).

[...] *(destaques do original)*

Em razão de agravos apresentados por Adir Assad, Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários e Sandra Maria Branco Malago, foi determinada complementação do exame de admissibilidade em relação ao paradigma n.º 1401-002.206 apontado por Sandra Maria Branco Malago no item V de seu recurso especial (e-fls. 4838/4844). No despacho de e-fls. 4846/4854 esclareceu-se que tal paradigma seria descartado porque ultrapassado o limite regimental de 2 (dois) acórdãos para caracterização de divergência. Cientificada deste despacho, Sandra Maria Branco Malago apresentou novo agravo.

Os agravos de Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários foram rejeitados no despacho de e-fl. 4867/4878, no qual se deu seguimento, apenas, a matéria do recurso especial de Sandra Maria Branco Malago, nos seguintes termos:

#### **I- Agravo de SANDRA MARIA BRANCO MALAGO**

Em seu Agravo de e-fls. 4795 SANDRA MARIA BRANCO MALAGO alegara que o acórdão paradigma n.º 1401-002.206 veiculado no tópico V de seu Recurso Especial não fora examinado no Despacho de Admissibilidade. Ante a confirmação de que o Despacho em questão não trazia exame ou mesmo informação de descarte do aresto, o Despacho de Agravo de e-fls. 4838 comandou o retorno dos autos para a 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, para complementação.

O Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial Complementar de e-fls. 4846 explicitou, então, que o acórdão paradigma n.º 1401-002.206 fora descartado no exame do tema "IV - MÉRITO - AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAS RECORRENTES" em obediência ao art. 67, § 7º, do Anexo II do RICARF, uma vez que lá já se atingira o limite regimental de dois paradigmas (foram examinados os acórdão paradigmas n.ºs 1402-002.140 e 1302-001.921).

Asseverou o Despacho em questão que o tema "V - NECESSIDADE DE EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE SANDRA MARIA BRANCO" veicula a mesma matéria do tema "IV - MÉRITO - AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAS RECORRENTES", afirmando não haver "diferença entre a terminologia utilizada no quarto tema, 'Necessidade de exclusão da responsabilidade solidária' e 'ausência de responsabilidade solidária' para fins de tornar a matéria diferenciada a ponto de permitir ultrapassar o limite legal de 2(dois) paradigmas por matéria".

A Agravante SANDRA MARIA BRANCO MALAGO contesta o descarte do paradigma n.º 1401-002.206, alegando, em síntese, que a matéria abordada no tópico IV "se refere à responsabilização do sócio de fato como excludente da interposta pessoa", ao passo que "o paradigma veiculado pelo Acórdão n.º 1401-002.206 refere-se à ausência de comprovação cabal de atos de gestão praticados pela Agravante para atrair a responsabilização", de forma que "embora os paradigmas se relacionem à responsabilização solidária, o fundamento abordado é distinto".

Assiste razão à Agravante.

Isso porque o fundamento adotado pelo acórdão recorrido para manter a imposição de responsabilidade tributária à ora Agravante SANDRA, com fulcro no art. 135, III, do CTN, foi o de que ela teve "participação consciente e ativa" no "acobertamento de Adir Assad como real sócio e gestor" da autuada. Tem-se dessa forma que a translação para o caso presente de outro Colegiado tanto no sentido de que a responsabilização do real sócio e gestor (sócio e gestor de fato) exclui a responsabilidade da interposta pessoa, quanto no sentido de que a mera participação consciente e ativa no acobertamento do real sócio e gestor não é suficiente para a imposição de responsabilidade tributária conduzirem à decisão diferente da que foi alcançada pela Turma recorrida.

E a leitura do Recurso Especial da ora Agravante indica que os termos lá expendidos são suficientes para a compreensão de tal situação. Deveras, a ora Agravante assim argumentou pela divergência em relação aos acórdãos paradigmas n.ºs 1402-002.140 e 1302-001.921 (destacou-se):

### Recurso Especial

Em primeiro lugar, cumpre destacar que a decisão recorrida reconhece que as Recorrentes não eram, portanto, gestoras da empresa autuada. Todavia, mesmo assim, manteve a responsabilidade tributária delas como interpostas pessoas ("laranjas").

Ocorre que este E. CARF já reconheceu por diversas vezes que em casos de interposição de pessoas quem deve ser responsabilizado com fulcro no artigo 135, III, do CTN é o sócio de fato, conforme se depreende dos anexos paradigmas (PARADIGMAS 2 e 3):

(...)

Como se vê, a decisão recorrida diverge das paradigmáticas uma vez que atribuiu responsabilidade solidária às Recorrentes mesmo reconhecendo que o sócio gestor de fato da empresa autuada é o Sr. Adir Assad.

Enquanto isso, as decisões paradigmáticas determinam que quem deve ser responsabilizado tributariamente, em casos de interposição de pessoas, é o sócio gestor de fato.

Nesses termos, requer-se o cancelamento da autuação em relação às Recorrentes, com o provimento do presente Recurso Especial.

Já em relação ao acórdão paradigmas n.º 1401-002.206, a argumentação em torno da divergência foi a seguinte (destacou-se):

No caso específico da Sra. Sandra há precedente concreto em favor dela. Nos autos do processo n. 13896.722333/2014-10 foi reconhecido a impossibilidade de sua responsabilização solidária, conforme se depreende do anexo paradigma (PARADIGMA 4):

"A imputação de responsabilidade pelo TVF e pela DRJ levaram em consideração, além da estreita relação entre a interessada e os Srs. Adir Assad e Marcelo José Abbud, o fato de ela constar como sócia em quatro empresas ligadas ao Inobstante o TVF ter citado inúmeras vezes o nome desta interessada, não foram mencionados nem elementos de prova de benefício ou de realização de ato com infração à lei ou aos estatutos. A participação no esquema ilegal é evidente, no entanto esta participação se refere apenas à responsabilização penal ou civil. Para fins tributários e responsabilização de terceiros sobre um determinado crédito tributário há de se demonstrar, de forma cabal, a efetiva participação da interessada em atos ilegais em matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc.

Isto não foi caracterizado pela fiscalização. O simples arbitramento e a participação em esquemas ilegais de desvio de dinheiro não pode ser transmutada para a esfera tributária sem que se provem os requisitos estabelecidos na norma acerca da demonstração dos atos, pelo art. 135, ou na demonstração do benefício auferido para o art. 124. Por isso voto no sentido de dar provimento neste ponto, excluindo a responsabilidade solidária deste sujeito passivo."

*(Acórdão n. 1401-002.206, CARF, Relator Abel Nunes de Oliveira Neto, julgado em 22/02/2018 - destacado)*

Como se vê, a decisão recorrida diverge da paradigmática uma vez que atribuiu responsabilidade solidária à Sra. Sandra pelo simples fato de supostamente ter permitido a sua utilização como interposta pessoa do Sr. Adir Assad.

Enquanto isso, a decisão paradigmática, **frise-se em favor da própria Recorrente**, reconhece que para a responsabilidade solidária não basta ter figurado como sócia de direito da empresa autuada, é de rigor a comprovação **"de forma cabal, (d)a efetiva participação da interessada em atos ilegais em**

matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc."

Nesses termos, requer-se, ao menos, o cancelamento da autuação em relação à Sra. Sandra, com o provimento do presente Recurso Especial.

Deve ser mantida, portanto, a negativa de seguimento do Recurso Especial em relação à presente matéria.

Dito isso, forçoso reconhecer o dissídio jurisprudencial do quanto decidido pelo acórdão recorrido no que toca à ora Agravante SANDRA MARIA BRANCO MALAGO, em relação ao acórdão paradigma n.º 1401-002.206.

Isso porque no aresto em questão se examinou a responsabilização tributária da mesma SANDRA MARIA BRANCO MALAGO em face a sua condição de interposta pessoa em empresa (SM TERRAPLANAGEM LTDA) que, da mesma forma que a autuada no presente processo, operava na lavagem de dinheiro com a participação de pessoas e empresas comuns às aqui responsabilizadas (como ADIR ASSAD, SÔNIA MARIZA BRANCO e FOUR'S EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS), a qual foi objeto de CPMI, operações policiais e processos criminais, em um contexto fático semelhante.

E, em sentido oposto ao acórdão recorrido, concluiu-se no paradigma que, embora a participação de SANDRA MARIA BRANCO MALAGO no esquema ilegal fosse evidente, *“esta participação se refere apenas à responsabilização penal ou civil”*, sendo que *“para fins tributários e responsabilização de terceiros sobre um determinado crédito tributário, há de se demonstrar, de forma cabal, a efetiva participação da interessada em atos ilegais em matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc.”*. É o que se vê no excerto transcrito pela ora Agravante em seu Recurso Especial, o qual se reproduziu anteriormente.

Os excertos a seguir dos acórdãos recorrido e paradigma evidenciam o contexto fático comum entre os arestos que discutem a imposição de responsabilidade a ora Agravante SANDRA MARIA BRANCO MALAGO com fulcro no art. 135, III, do CTN:

Acórdão Recorrido:

**3 Contexto.**

54. Os Recorrentes acusam que não há prova de dolo, fraude e de responsabilidade solidária em relação à omissão de receitas objeto da autuação e que os poucos documentos trazidos aos autos são provas frágeis.

55. Por isso, cabe iniciar a análise a partir do contexto em que se deu a ação fiscal.

56. Consta do TVF, pág. 2.348, que:

9.6. Como é de conhecimento público, o Congresso Nacional criou, nos termos do § 3º do art. 58 da Constituição Federal, combinado com o art. 21 do Regimento Comum do Congresso Nacional, a Comissão Parlamentar Mista de Inquérito destinada a investigar práticas criminosas do senhor Carlos Augusto Ramos, conhecido vulgarmente como Carlinhos Cachoeira, desvendadas pelas operações "Vegas" e "Monte Carlo", da Polícia Federal.

9.7. Esta Comissão encerrou seus trabalhos no dia 19/12/2012, com a apresentação do Relatório Final pelo Relator da CPMI Sr Deputado Odair Cunha, documento este de caráter público. Nesta CPMI apurou-se a existência de uma série de "empresas controladas por interpostas pessoas", apontadas pela Polícia Federal, pela imprensa, pelos relatórios do COAF - Conselho de Controle de Atividades Financeiras, e confirmadas pelos diversos documentos e provas aqui relatados, como destino de recursos financeiros de diversas grandes empresas. Dentre as empresas apontadas pela CPMI como "constituídas por interpostas pessoas", encontra-se na jurisdição da Delegacia da Receita Federal de

Barueri / SP a empresa: Rock Star Marketing Ltda. - CNPJ: 07.829.493/0001-16.

9.8. Em 01/10/2013 a Polícia Federal deflagrou uma ampla operação baseada nas investigações primárias da CPMI do Cachoeira, com ampla cobertura da mídia nacional, chamada "Operação Saqueador", com busca e apreensão dentre outros locais nas empresas de fachada controladas pelo Sr Adir Assad em São Paulo.

9.9. Como já foi dito neste relatório, o MM. Juiz Federal Substituto no exercício da Titularidade da T Vara Federal Criminal da Capital / RJ, Dr. Eduardo de Assis Ribeiro Filho, processo n.º 0802315-42.2013.4.02.5101, que autorizou a busca e apreensão nas empresas de fachada controladas pelo Sr Adir Assad em São Paulo, entre elas a Rock Star Marketing Ltda., autorizou no seu item 8 o compartilhamento dos dados obtidos na investigação nestes termos: (...)

**Acórdão n.º 1401-002.206:**

78. Registra o autuante, no Termo de Verificação Fiscal (fl. 1614), que, em 01/10/2013, a Polícia Federal deflagrou operação baseada nas investigações primárias da "CPMI do Cachoeira", denominada "Operação Saqueador", com busca e apreensão nas empresas de fachada controladas pelos Srs. Adir Assad e Marcello José Abbud em São Paulo, entre elas a S.M. Terraplenagem - EPP. As empresas estão registradas em nome de interpostas pessoas, todas com vínculos profissionais e pessoais com os retrocitados cidadãos.

(...)

130. Conforme Decisão prolatada pelo retrocitado magistrado, restou caracterizada a vinculação, direta ou indiretamente, de diversas empresas aos empresários Adir Assad e Marcello José Abbud, bem como a participação ativa nos seus negócios das irmãs Sônia Mariza Branco e Sandra Maria Branco Malago, além do empresário Luis Roberto Satriani (fl. 1652):

(...)

**Quadro 19 – Decisão Judicial Processo n.º 080231542.2013.4.02.5101**

**1.2— Empresas criadas em São Paulo.**

Conforme já dito, em São Paulo as empresas criadas estão supostamente ligadas aos Senhores ADIR ASSAD e MARCELLO JOSÉ ABBUD, tendo sido, até o momento, verificadas as seguintes empresas;

**1. Empresas com sede na Rua Estados Unidos, 351 Jardim São Luiza, Santana de Parnaíba/SP**

**1.1 – S.P Terraplenagem Ltda (Recursos transferidos da Delta: mais de R\$ 46,4 milhões)**

**1.2 Power To Tem Engenharia Ltda (Recursos transferidos da Deita: mais de R\$ 42,9 milhões)**

**2. Empresas com sede na Rua Padre Pompeu, 01, Centro, Santana do Parnaíba/SP**

**2.1 JSM Engenharia e Terraplenagem Ltda (Recursos recebidos pela Delta: aproximadamente: R\$ 40 milhões)**

**2.2 S. B Serviços de Terraplenagem Ltda (Recursos Recebidos pela Delta: aproximadamente: R\$ 7,7 milhões)**

**2.3 WS Serviços de Terraplenagem Ltda (Recursos Recebidos da Delta: aproximadamente: R\$ 7,6 milhões)**

**2.4 B.W. Serviços de Terraplenagem Ltda (Recursos Recebidos da Delta: aproximadamente R\$ 7,4 milhões)**

3. Empresa com sede na Estrada dos Romeiros, 6388, Centro, Santana do Parnaíba/SP

3.1 SOTERRA Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda (Recursos recebidos da Delta em montante aproximado de R\$ 35,2 milhões)

3.2 DREAM ROCK entretenimento Ltda (Recursos recebidos da Delta em montante aproximado de R\$ 59,5 mil reais)

3.3 ROCK STAR MARKETING Promoções e Eventos Ltda

3.4 ROCK STAR PRODUÇÕES Comércio e Serviços Ltda

4. Empresas com sede na Rua Alberto Frediani, 107, Jardim Frediani, Santana do Parnaíba/SP

4.1 S.M Terraplenagem Ltda (Recursos recebidos da Delta em montante aproximado de R\$ 31,4 milhões)

4.2. SOLU terraplenagem Ltda 397 mil reais)

5. Empresa com sede na Av. Marginal, 36, Centro, Santana do Parnaíba/SP.

5.1 ROCK STAR Marketing Comunicação Ltda (Recursos Recebidos da Delta no montante de R\$ 9,3 milhões de reais).

8. Empresa com sede na Avenida Irai, 1292, Planalto Paulista, São Paulo/SP.

8.1— LEGEND Engenheiros Associados Ltda (Recebeu da Delta montante aproximado de R\$ 26,9 milhões de reais) Conforme relatório apresentado, todas apresentam como contadores as mesmas pessoas, Srs. Adalberto Palhinha Martins e Amaury Pontalti e que em todas em algum momento de sua existência tiveram como sócios pessoas da família ABBUD (Mauro José e Marcelo) e/ou da família Branco (Sônia Maria, Sandra Maria e Sueli Maria). O Senhor Adir Assad aparece como sócio fundador de algumas das empresas acima apontadas.

(...)(grifos acrescidos)

131. A fiscalização reproduziu, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1654 a 1656), diversas reportagens da mídia em geral sobre as empresas investigadas na CPMI do Cachoeira, Operação Monte Carlo e Operação Saqueador, em que o próprio Adir Assad confirma ser o dono de fato destas empresas, e da vinculação do Sr. Marcello José Abbud. Assevera o autuante que as notícias veiculadas deixam claro toda a vinculação e engenharia montada pelos empresários acima citados, que em nenhum momento negaram que as empresas citadas são suas de fato.

132. Assim, constam nos autos, como se verá a seguir, um conjunto robusto de provas para demonstrar que os Srs. Adir Assad e Marcello José Abbud são os **verdadeiros sócios de fato** da autuada, e que contaram com a participação ativa dos sócios-administradores que constam nos registros da Jucesp, as irmãs Sônia Mariza Branco e Sandra Maria Branco Malago, e o empresário Luis Roberto Satriani.

É de se reconhecer, portanto, a divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao tema da solidariedade tributária de SANDRA MARIA BRANCO MALAGO com fulcro no art. 135, III, do CTN, em relação ao acórdão paradigma nº 1401-002.206.

Vale observar que resta intocado o não reconhecimento de divergência em relação aos acórdãos nºs 1402-002.140 e 1302-001.921 pelo Despacho de Admissibilidade agravado, porquanto sequer foi objeto de contestação em agravo. (*destaques do original*)

Em seu recurso especial, a Contribuinte relata a acusação fiscal referindo, apenas, a omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, relata as decisões proferidas e os embargos rejeitados, demonstra a tempestividade do recurso e passa a expor a *impossibilidade de aplicação da multa qualificada*, divergência que teve seguimento com base no paradigma n.º 1301-002.748, que evidenciaria entendimento deste Conselho no sentido de que *a utilização de interpostas pessoas não é motivo para a qualificação da multa, vez que tal fato “não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude)”*. Conclui, neste ponto, *que a multa qualificada não deve ser aplicada no presente caso, devendo ser reformada a decisão ora recorrida também em relação a este aspecto*.

Passa, então à *inaplicabilidade do agravamento da multa de ofício*, matéria que teve seguimento com base no paradigma n.º 3401-00.005. Observa que a decisão de 1ª instância já havia afastado este gravame em relação à *infração 001 (depósitos bancários de origem não comprovada)*, e discorda do apontamento do acórdão recorrido no sentido de que *não foram atendidas as notificações para entrega de documentos exigidos, vez que no presente caso em virtude da suposta falta de atendimento de notificações para entrega de documentos exigidos utilizou-se de RMF e, conseqüente, presunção de omissão de receitas*. Assim, como não houve prejuízo ao Fisco e a ausência de entrega de documentos já acarretar, *por si, uma penalização ao contribuinte (presunção de omissão de receitas), não poderá haver o agravamento por embaraço*.

Refere os dois paradigmas indicados, segundo os quais *toda vez que a inércia do contribuinte não impedir que o Fisco obtenha as informações necessárias (obtidas por meio de RMF) ou tiver alguma consequência agravante prevista na legislação (presunção de omissão de receitas), a multa não poderá ser agravada por embaraço*.

Pede, assim, que *seja conhecido e provido o presente recurso especial para que a multa cobrada seja limitada a 75%*.

O recurso especial das responsáveis Sônia Mariza Branco e Sandra Maria Branco Malago está inicialmente estruturado de forma semelhante ao da Contribuinte. No âmbito das divergências jurisprudenciais, depois de discorrerem sobre a *nulidade da decisão ora recorrida* (matéria que não teve seguimento, vinculada ao paradigma n.º 3401-003.851), e afirmarem a *ausência de responsabilidade solidária das recorrentes* (matéria que não teve seguimento, vinculada aos paradigmas n.º 1402-002.140 e 1302-001.921), as recorrentes passam a expor a *necessidade de exclusão da responsabilidade solidária de Sandra Maria Branco*, indicando o paradigma n.º 1401-002.206, como *precedente concreto* em seu favor, reconhecendo a *impossibilidade de sua responsabilização solidária*, aqui justificada *sob a única alegação de que ela teria acobertado o real sócio e gestor da empresa autuada*, muito embora haja *diversos precedentes deste E. CARF no sentido de que em casos de interposição de pessoas a pessoa interposta não deve ser responsabilizada com fulcro no artigo 135, III, do CTN*. Destacam do paradigma editado em favor de Sandra Maria Branco o reconhecimento *que para a responsabilidade solidária não basta ter figurado como sócia de direito da empresa autuada, é de rigor a comprovação “de forma cabal, (d) a efetiva participação da interessada em atos ilegais em matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc.”*.

Na sequência, as recorrentes apontam a *impossibilidade de transmissão por via transversa da multa para as Recorrentes* (matéria que não teve seguimento, vinculada ao

paradigma n.º 3402-002.362), bem como a *impossibilidade de aplicação da multa qualificada em face das Recorrentes*, apresentando o mesmo paradigma e os mesmos argumentos e alcançando o mesmo seguimento dado em face do recurso especial da Contribuinte. O mesmo se verifica na matéria *inaplicabilidade do agravamento da multa de ofício*.

Pedem, assim, que *seja conhecido e provido o presente recurso especial para que (i) seja declarada nula a decisão recorrida, ou, caso se adentre ao mérito (ii) que seja reformada, excluindo as Recorrentes do polo passivo da presente autuação ou, ao menos (iii) limitando a multa exigida para 75%*.

O recurso especial da responsável Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda - ME também está inicialmente estruturado de forma semelhante ao da Contribuinte. No âmbito das divergências jurisprudenciais, depois de discorrer sobre a *nulidade da decisão ora recorrida* (matéria que não teve seguimento, vinculada ao paradigma n.º 3401-003.851), a responsável afirma a *ausência de responsabilidade solidária da recorrente* (matéria que teve seguimento, com base no paradigma n.º 1402-001.351), relatando que a imputação foi mantida *sob a alegação de que ela teria interesse econômico comum em virtude de ter recebido patrimônio da co-responsável Sônia Branco*, e observando que *embora o termo "interesse econômico comum" não conste expressamente na parte da decisão voltado à Recorrente, ele consta do item 162 destinado à empresa Santa Sônia, que é tratada na decisão de forma idêntica à Recorrente*.

Argumenta que a decisão recorrida *equivadamente equipara o "interesse comum" mencionado no artigo 124 da CTN com interesse econômico e não demonstra qualquer relação da Recorrente com a empresa auutada*, vez que refere, apenas, *interesse comum financeiro (recebido patrimônio) com a co-responsável Sonia Branco*. Adiciona referências ao paradigma n.º 1102-001.086 (rejeitado no exame de admissibilidade) e finaliza requerendo o cancelamento da autuação, com o provimento de seu recurso especial.

Na sequência, a recorrentes aponta a *impossibilidade de transmissão por via transversa da multa para as Recorrentes* (matéria que não teve seguimento, vinculada ao paradigma n.º 3402-002.362), bem como a *impossibilidade de aplicação da multa qualificada em face das Recorrentes*, apresentando o mesmo paradigma e os mesmos argumentos e alcançando o mesmo seguimento dado em face do recurso especial da Contribuinte. O mesmo se verifica na matéria *inaplicabilidade do agravamento da multa de ofício*.

Pede, assim, que *seja conhecido e provido o presente recurso especial para que (i) seja declarada nula a decisão recorrida, ou, caso se adentre ao mérito (ii) que seja reformada, excluindo a Recorrente do polo passivo da presente autuação ou, ao menos (iii) limitando a multa exigida para 75%*.

O recurso especial dos responsáveis Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda referem o arbitramento dos lucros por falta de apresentação de livros e documentos da escrituração da Contribuinte, e indicam as exigências daí decorrentes, bem como os responsáveis arrolados, transcrevendo trechos da acusação fiscal que aponta sua origem na "CPMI do Cachoeira" e na "Operação Saqueador" e mencionando as transferências que, segundo denúncia do Ministério Público Federal, teriam favorecido as *empresas fantasmas da "Organização Criminosa – Assad/Abud, liderada por Adir Assad e Marcelo José Abud*, bem como outras referências presentes naquela denúncia.

Discorrem sobre as decisões proferidas, os embargos opostos e passam a suscitar divergências jurisprudenciais quanto a *erro na identificação do sujeito passivo* (matéria que não teve seguimento, vinculada aos paradigmas n.º 106-17.264 e 104-20.448 e demais excedentes ao

limite regimental) e com respeito à *multa qualificada* (matéria que teve seguimento com base no paradigma n.º 1301-002.751, sendo rejeitado o paradigma n.º 9101-001.980, bem como os excedentes ao limite regimental).

Asseveram que *não obstante todos os fatos narrados e o conhecimento público do esquema de lavagem de dinheiro existente, os Autos de Infração foram fundamentados meramente na omissão de receita, sem que houvesse qualquer aprofundamento das investigações. Vejam que em nenhum momento a fiscalização verificou junto aos Juízos criminais qual o desenrolar das investigações, o que poderia ter esclarecidos várias dúvidas eventualmente existentes sobre os reais beneficiários e os solidários. Assim, tendo em vista que os Autos de Infração discutidos tiveram origem e fundamento na omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovada, em caso clássico de presunção legal pura e simples, e a qualificação da penalidade foi motivada no fato de terem sido utilizadas interpostas pessoas, a divergência estaria em face dos outros quatro julgamentos envolvendo praticamente as mesmas partes presentes neste caso. Referem os fundamentos de seu voto condutor e aduzem:*

48. No Acórdão recorrido entendeu-se que o simples fato de existirem interpostas pessoas daria ensejo à multa qualificada. Diferentemente, no acórdão paradigma entendeu-se que, por a autuação basear-se única e exclusivamente em presunção legal de omissão de receitas baseada em depósitos bancários sem comprovação de origem, sem qualquer outra circunstância ligada à ocorrência do fato gerador, não se pode dar ensejo à qualificação da penalidade.

49. No Acórdão paradigma entendeu-se que o fato de a pessoa jurídica estar constituída em nome de interpostas pessoas não caracteriza ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, hipótese que caracteriza a fraude a que alude o art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964.

50. Como sustentado, tal hipótese inclusive não gera qualquer dificuldade por parte do Fisco no que toca à identificação de movimentação financeira incompatível com a renda, uma vez que as contas bancárias em questão estavam todas em nome da pessoa jurídica autuada, não se aplicando o disposto na Súmula CARF n.º 34, mas sim os enunciados das Súmulas CARF n.º 14 e n.º 25, que trata da simples omissão de receita, ou de omissão de receitas baseadas em presunção legal.

51. Ressaltou-se no Acórdão paradigma que o fato de a empresa estar em nome de terceiros em nada dificultou a seleção da pessoa jurídica para procedimento fiscal, ou seja, não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude), uma vez que as contas bancárias a partir das quais se apurou a omissão de receita estavam em nome da própria pessoa jurídica autuada.

52. Dessa forma, restando comprovado que a autuação se pautou unicamente na presunção legal, configura-se a divergência do entendimento com aqueles proferidos nos paradigmas citados, sendo incabível a qualificação da multa, o que se requer seja reconhecido no caso de Vossas Senhorias entenderem pela manutenção da autuação fiscal.

Na sequência, questionam a *multa agravada* (matéria que não teve seguimento, vinculada aos paradigmas n.º 9101-001.615 e 9101-003.279, bem como os excedentes ao limite regimental), e a *responsabilidade solidária de Santa Sônia* (matéria que não teve seguimento, vinculada ao paradigma n.º 3201-003.408).

Pedem, assim, a *reforma da decisão recorrida para o cancelamento integral dos Autos de Infração discutidos* ou, alternativamente, a *exclusão da RECORRENTE Santa Sônia*,

*haja vista a ausência de responsabilidade tributária. Requerem, ainda, o cancelamento das multas qualificada e agravada, mantendo-se tão somente a multa de ofício de 75%.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 13/02/2020 (e-fls. 4900), e retornaram em 17/02/2020 com contrarrazões (e-fls. 4901/4915) nas quais a PGFN contesta a admissibilidade, invocando o art. 67, §§ 6º e 7º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 (RICARF/2015), e expondo que:

A norma dispõe que são duas decisões divergentes por matéria, e não por fundamento. Assim, com relação à matéria “Responsabilidade Tributária”, não cabe a admissão do Acórdão nº 1401-002.206 como terceira decisão paradigma.

Desse modo, não deve ser conhecido o item 2.1 do Recurso Especial da contribuinte.

No mérito, invoca as razões de decidir da autoridade julgadora de 1ª instância para validar a imputação de responsabilidade tributária, assim como as razões de decidir do acórdão recorrido para manutenção da qualificação e do agravamento da penalidade. Refere jurisprudência deste Conselho para reforçar tal entendimento, e requer, ao final, que seja *negado conhecimento ao item 2.1 do recurso especial interposto pelo contribuinte, ou caso assim não entenda, seja negado provimento, bem como negado provimento aos demais temas do citado recurso especial.*

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

### Recurso especial da Contribuinte e dos Responsáveis Tributários - Admissibilidade

A PGFN contesta a admissibilidade na matéria “Responsabilidade Tributária” com base no paradigma nº 1401-002.206 porque excedido o limite regimental de 2 (dois) paradigmas.

Consoante relatado, o exame de admissibilidade concluiu neste sentido, mas o agravo de Sandra Maria Branco Malago foi acolhido e deu seguimento ao recurso especial porque evidenciada a divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 1401-002.226.

As responsáveis tributárias Sônia Mariza Branco e Sandra Maria Branco Malago, em seu recurso especial, apresentaram duas matérias para questionar a imputação que lhes foi feita, sendo que a primeira matéria, referida como “*ausência de responsabilidade solidária das recorrentes*”, não teve seguimento com base nos paradigmas nº 1402-002.140 e 1302-001.921.

O exame de admissibilidade fixou como premissa que:

#### PARTICIONAMENTO DE MATÉRIAS - ADEQUAÇÃO

O regimento interno determina que cada matéria tenha sua demonstração assentada por apenas 2(dois) paradigmas (art. 67, § 7º do RICARF). Afora casos pontuais de apresentação de mais de 2(dois) paradigmas por matéria, verifica-se que os temas apresentados pelos Recorrentes corresponderam efetivamente às matérias autônomas sub judice.

Por fim, registro que na medida do possível os temas que foram apresentados em comum a todos os recursos serão analisados também de forma única.

Contudo, como não restou justificada a rejeição do paradigma n.º 1401-002.206, indicado na matéria “*necessidade de exclusão da responsabilidade solidária de Sandra Maria Branco*”, o agravo por ela apresentado foi parcialmente acolhido e determinado o retorno dos autos à Presidência de Câmara para esta apreciação. E, em exame complementar, consignou-se que:

Reconhece-se que de fato o conteúdo do terceiro paradigma não foi analisado, justamente porque em idêntico tema, relacionada à exclusão da responsabilidade, já haviam sido apresentados e analisados 2(dois) outros paradigmas que foram rejeitados, nos seguintes termos:

[...]

A Recorrente, na ocasião, manejou o seu recurso em relação a esse terceiro paradigma, nos seguintes termos, no essencial:

[...]

Posto isso, passa-se a análise do referido paradigma cujo descarte foi feito sem a fundamentação devida, conforme bem apontado pelo agravo acolhido em parte.

Em primeiro lugar, cabe salientar que há nítida confusão por parte da Recorrente do que seja matéria para efeito da demonstração da divergência, desobedecendo flagrantemente as limitações legais impostas pela Regimento Interno do CARF.

[...]

O regimento interno determina que cada matéria tenha sua demonstração assentada em apenas 2(dois) paradigmas, sendo descartados os demais (art. 67, § 7ª do RICARF).

Apesar de o Regimento não ter definido explicitamente o termo “matéria”, não se pode conceber que tal conceito tenha seu alcance tão estendido para acomodar uma mesma matéria dita sob outro enfoque, quando mais o referido enfoque é rigorosamente idêntico, mudando-se apenas a terminologia utilizada, senão vejamos: O tópico analisado pelo despacho de admissibilidade contemplou 2(dois) paradigmas sob abrigo do tema: “V - NECESSIDADE DE EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE SANDRA MARIA BRANCO”. O tema que contemplaria o terceiro paradigma, por sua vez foi intitulado: “IV - MÉRITO - AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAS RECORRENTES”.

Ora, qual a diferença entre esses temas? O fato de no tema IV não ter especificado o nome da Recorrente como o fez no Tema V torna a matéria diferenciada? Há alguma diferença entre a terminologia utilizada no quarto tema, “Necessidade de exclusão da responsabilidade solidária” e “ausência de responsabilidade solidária” para fins de tornar a matéria diferenciada a ponto de permitir ultrapassar o limite legal de 2(dois) paradigmas por matéria? Definitivamente a resposta é “não”.

Salienta-se, por fim, que o estratagema de se utilizar de sinónimas levado ao limite, permitiria a qualquer interessado encontrar um número de partições de matérias incontroláveis, e assim tornar letra morta o limite estabelecido regimentalmente, o que é um absurdo.

Dessa forma, em estrita obediência ao art. 67, § 7º do RICARF, descarta-se o terceiro paradigma (Ac. n.º 1401-002.206) utilizado para a mesma matéria (Tema V), por ultrapassar a quantidade máxima de 2(dois) paradigmas permitidos por matéria.

No exame do agravo, entendeu-se que assistia razão a Sandra Maria Branco Malago ao alegar que a matéria abordada no tópico IV “*se refere à responsabilização do sócio de fato como excludente da interposta pessoa*”, ao passo que “*o paradigma veiculado pelo Acórdão n.º 1401-002.206 refere-se à ausência de comprovação cabal de atos de gestão praticados pela Agravante para atrair a responsabilização*”, de forma que “*embora os paradigmas se relacionem à responsabilização solidária, o fundamento abordado é distinto*”.

Infere-se, do despacho de agravo, que a segunda divergência, de fato, atacaria fundamento distinto da matéria anterior, quando mencionado no referido despacho que *o fundamento adotado pelo acórdão recorrido para manter a imposição de responsabilidade tributária à ora Agravante SANDRA, com fulcro no art. 135, III, do CTN, foi o de que ela teve “participação consciente e ativa” no “acobertamento de Adir Assad como real sócio e gestor” da atuada.*

No relatório do acórdão recorrido consta, apenas, a seguinte síntese da defesa apresentada por Sônia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malago e Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda:

29. Advoga a ausência de responsabilidade solidária ou pessoal das pessoas físicas e da empresa Four's: inaplicabilidade do art. 124, I do CTN, às pessoas físicas e jurídica; inaplicabilidade do art. 135, III do CTN.

O voto condutor do acórdão recorrido, de lavra da ex-Conselheira Eva Maria Los, assim dispõe para manutenção da responsabilidade tributária imputada a Sandra Maria Branco Malago:

6.2.5 Sandra Maria Branco Malago, CPF 903.957.358-15, responsabilizada com base nos arts. 124, I e 135, III, do CTN.

146. O autuante afirma, item 9.3 do TVF, que seria interposta pessoa de Adir Assad, conforme consta da CPMI.

147. É também sócia das mesmas empresas que a sua irmã de Sônia Mariza Branco.

148. Às págs. 2.407/, reproduz depoimento prestado por ela, no IPL nº 0134/2008-11, em 13/06/2012, cuja cópia se encontra às págs. 201/202:

9.11.16. No depoimento de SANDRA MARIA BRANCO MALAGO, em anexo a este, de 13/06/2012, na Superintendência Regional em São Paulo da Polícia Federal, a depoente inquirida relatou os seguintes fatos, entre outros: QUE sua irmã Sônia conhece ADIR ASSAD há mais de 30 anos, QUE SÔNIA começou a trabalhar com ADIR no ramo de eventos um pouco depois de se conhecerem e também um pouco depois SÔNIA convidou a declarante para auxiliá-los, QUE então a declarante também conhece, trabalha e tem amizade com ADIR ASSAD há aproximadamente de 30 anos, QUE atualmente as empresas que estão ativas e operantes são ROCK STAR MARKETING LIDA, da qual a declarante também é sócia, e a ROCK STAR PRODUÇÕES COMÉRCIO E SERVIÇO LTDA, QUE as empresas STAR MARKETING LTDA e ROCK STAR ENTERTAINMENT LTDA tiveram encerradas suas atividades há alguns anos, QUE a declarante não tem ingerência na formatação dos contratos com patrocinadores ou com terceirizados, não passam pela declarante, sendo mais atribuição de ADIR, QUE por vezes a declarante realiza alguns pagamentos, por exemplo, pagamentos em espécie que são feitos no momento dos eventos para manobristas, garçons ou a compra de alguma coisa extraordinária, etc, mas em regra são ADIR e SÔNIA que cuidam desta parte de pagamentos, QUE possui autorização para movimentar as contas bancárias das empresas, mas esclarece que somente assina estas movimentações quando é necessário, o que ocorre normalmente quando ADIR ou SÔNIA não estão presentes para movimentar a conta por eles mesmos.

149. Do exposto, conclui-se que a participação no acobertamento de Adir Assad como real sócio e gestor, teve a participação consciente e ativa de Sônia Mariza Branco e, por este motivo, cabe manter a responsabilização solidária com base no art. 135, III, do CTN.

Houve oposição de embargos de declaração por Sônia Mariza Branco e Sandra Maria Branco Malago, nos quais, quanto à imputação de responsabilidade tributária, apenas se

alegou contradição na afirmação de que Sônia Mariza Branco *teve participação ativa na condução da empresa*, contida no parágrafo 144 do acórdão recorrido, diante de referências, na mesma decisão de que Adir Assad teria *gerado sozinho 17 bilhões em propina*.

Já no exame de admissibilidade da primeira matéria deduzida em recurso especial pela interessada, demonstrou-se que:

## 2) AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAS RECORRENTES

### 2.1) Impetrantes: Sônia Mariza Branco e Sandra Maria Branco Malago

Paradigma 1: 1402-002.140

Paradigma 2: 1302-001.921

2.2) Impetrante: Four`s Empreendimentos

[...]

### ANÁLISE

#### 2.1) Impetrantes: Sônia Mariza Branco e Sandra e Sandra Maria Branco Malago

As recorrentes assim manearam o referido tema, no relevante:

(...)

A decisão recorrida manteve a responsabilidade tributária das Recorrentes, com fulcro no artigo 135, inciso III, do CTN, sob a alegação de que teriam acobertado o real sócio e gestor da empresa atuada.

Em primeiro lugar, cumpre destacar que a decisão recorrida reconhece que as Recorrentes não eram, portanto, gestoras da empresa atuada. Todavia, mesmo assim, manteve a responsabilidade tributária delas como interpostas pessoas ("laranjas").

Ocorre que este E. CARF já reconheceu por diversas vezes que em casos de interposição de pessoas quem deve ser responsabilizado com fulcro no artigo 135, III, do CTN é o sócio de fato, conforme se depreende dos anexos paradigmas (...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2007, 2008, 2009

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS.

ATO PRATICADO COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO DE FATO. INTELIGÊNCIA DO ART. 135, III, DO CTN.

Responde pelos créditos tributários os **sócios de fato** da pessoa jurídica quando tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. (Destaques do original)

Como já se colocou retro, o ônus de comprovar a divergência suscitada é do recorrente, cabendo a ele demonstrar o alegado dissídio, inclusive analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido (§ 8º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Da mesma forma que procedeu em relação ao tópico anterior, o recorrente novamente não efetua a demonstração objetiva da divergência, não cabendo ao examinador fazê-lo em seu lugar.

Apega-se meramente no teor literal da expressão "sócios de fato" inserida na ementa abaixo do primeiro paradigma:

Responde pelos créditos tributários os sócios de fato da pessoa jurídica quando tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Como se sabe, a ementa tomada de forma isolada geralmente não representa o verdadeiro sentido do que foi decidido, cabendo ao voto e todo o seu contexto linguístico fazê-lo, daí porque o regimento interno exige que se aponte trechos específicos dos julgados (do recorrido e paradigma) onde a divergência se instalaria.

O que se percebe é que a Recorrente faz uma leitura isolada da ementa e utilizando-se um argumento a *contrario sensu* conclui algo que extrapola o sentido do que foi verdadeiramente decidido, ou seja, faz a seguinte leitura rasa da ementa: apenas os sócios de fato que tenham praticado atos com excesso de poderes é que seria responsabilizado, ficando de fora (a *contrario sensu*) os sócios de direito. Ora, nada mais equivocado. Uma simples leitura do voto condutor deste primeiro paradigma, chega-se à conclusão oposta, mesmo porque se esse fosse o caso, o recorrido deveria ter dado provimento ao recurso voluntário de algum solidário nesse sentido para que a divergência se apresentasse. Acontece que o resultado de julgamento foi totalmente desfavorável a todos os recorridos.

Eis o **resultado de julgamento** desse primeiro paradigma:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto que votou por dar provimento parcial para restabelecer a exigência referente à omissão de receitas do Sintegra. Por unanimidade de votos, acolher a arguição de decadência de PIS referente aos meses de janeiro e fevereiro de 2007, **e, no mérito, negar provimento aos recursos voluntários** unanimidade de votos. (destacou-se).

## **2º Paradigma - Ac. nº1302-001.921**

Da mesma forma, no **segundo paradigma** não foi dado provimento ao recurso por esse aspecto, mas por outros e os recorrente também fazem uma leitura isolada e a contrario sensu do teor da ementa.

A ementa deste **segundo paradigma** já revela de plano que não foi dado provimento ao recurso para o sócio de direito que representaria "o laranja", mas tão somente ao **sócio gerente de fato**:

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O mero recebimento de valores cuja causa não se revela adequadamente justificada, não é suficiente, à míngua de outros elementos, para caracterizar o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, a ensejar a responsabilidade solidária prevista no art. 124, inc. I do CTN .

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIETÁRIO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO GERENTE DE FATO.

**Havendo indícios convergentes da interposição fraudulenta de pessoas no quadro social da pessoa jurídica e da existência de pessoa com poderes efetivos de gestão dos negócios da empresa autuada, expressos em instrumento de mandato, correta a imputação de responsabilidade solidária ao sócio gerente de fato, por evidente violação à lei, nos termos do art. 135, I do CTN.** (Destacou-se)

Por outro lado, o acórdão recorrido é convergente com os paradigmas acima, pois uma vez constatado a existência de **sócio gestor de fato** (como foi o caso do Sr. Adir Assad) a ele também foi atribuída a responsabilidade solidária, sendo esta a verdadeira exegese a ser extraída dos referidos paradigmas.

Portanto, patente a falta de divergência desta matéria, e assim OPINO por NÃO ADMITI-LA. (*destaques do original*)

Como bem exposto, na divergência arguida no item IV do recurso especial, as responsáveis partiram da premissa de que o acórdão recorrido teria mantido a imputação, apesar de reconhecer que elas não eram *gestoras da empresa atuada*, mas sim *interpostas pessoas* (“*laranjas*”). Contudo, os paradigmas indicados se limitaram a afirmar a responsabilidade do *sócio gestor de fato*, sem excluir responsáveis que figurassem como *interpostas pessoas*, inexistindo decisão que pudesse caracterizar o dissídio jurisprudencial apontado.

Por sua vez, a interessada deduziu os seguintes argumentos ao arguir a matéria à qual vinculou o paradigma n.º 1401-002.206:

V - NECESSIDADE DE EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE SANDRA MARIA BRANCO

Como dito anteriormente, a decisão recorrida, mais especificamente em seu item 149 (fl. 3.293) manteve a responsabilidade tributária da Sra. Sandra sob a única alegação de que ela teria acobertado o real sócio e gestor da empresa atuada.

Como dito acima, a diversos precedentes deste E. CARF no sentido de que em casos de interposição de pessoas a pessoa interposto não deve ser responsabilizada com fulcro no artigo 135, III, do CTN.

No caso específico da Sra. Sandra há precedente concreto em favor dela. Nos autos do processo n. 13896.722333/2014-10 foi reconhecido a impossibilidade de sua responsabilização solidária, conforme se depreende do anexo paradigma (PARADIGMA 4):

(...)

Como se vê, a decisão recorrida diverge da paradigmática uma vez que atribuiu responsabilidade solidária à Sra. Sandra pelo simples fato de supostamente ter permitido a sua utilização como interposta pessoa do Sr. Adir Assad.

Enquanto isso, a decisão paradigmática, frise-se em favor da própria Recorrente, reconhece que para a responsabilidade solidária não basta ter figurado como sócia de direito da empresa atuada, é de rigor a comprovação "de forma cabal, (d)a efetiva participação da interessada em atos ilegais em matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc."

Nesses termos, requer-se, ao menos, o cancelamento da autuação em relação à Sra. Sandra, com o provimento do presente Recurso Especial.

Observou-se no exame de admissibilidade complementar que a pretensão da responsável neste segundo ponto é confrontar o mesmo fundamento do acórdão recorrido: a manutenção da *responsabilidade tributária das Recorrentes, com fulcro no artigo 135, inciso III, do CTN, sob a alegação de que teriam acobertado o real sócio e gestor da empresa atuada*.

De fato, esta mesma referência consta nas duas matérias. Contudo, nota-se que, inicialmente, as duas responsáveis apresentaram dois paradigmas aplicáveis a ambas, nos quais teria sido reconhecido *que em casos de interposição de pessoas quem deve ser responsabilizado com fulcro no artigo 135, III, do CTN é o sócio de fato*, e depois adicionaram, apenas em relação a uma delas, o paradigma n.º 1401-002.206 no qual *foi reconhecido a impossibilidade da responsabilização solidária de Sandra Maria Branco Malago sob o entendimento de que não bastaria ela ter figurado como sócia de direito da empresa atuada, exigindo-se a comprovação "de forma cabal, (d)a efetiva participação da interessada em atos ilegais em matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc."*.

Embora os três paradigmas se prestem a confrontar um mesmo fundamento do acórdão recorrido, o fato de o terceiro paradigma referir apenas uma das responsáveis seria um indicativo de distinção entre as discussões suscitadas. De outro lado, há também a possibilidade

de o acórdão recorrido ser omisso neste segundo ponto abordado no recurso especial, cabendo recordar que, como já dito, os embargos de declaração opostos não se dirigiram à responsabilidade imputada a Sandra Maria Branco Malago.

Veja-se que as recorrentes referem entendimento do paradigma n.º 1401-002.206 no sentido de que *para a responsabilidade solidária não basta ter figurado como sócia de direito da empresa autuada, é de rigor a comprovação "de forma cabal, (d)a efetiva participação da interessada em atos ilegais em matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc.*, enquanto o acórdão recorrido afirma sua *participação consciente e ativa* que, embora associada ao *acobertamento de Adir Assad como real sócio e gestor*, tem em conta o depoimento prestado por Sandra Maria Branco Malago em inquérito policial, antes transcrito, e do qual destaca-se:

[...] QUE a declarante não tem ingerência na formatação dos contratos com patrocinadores ou com terceirizados, não passam pela declarante, sendo mais atribuição de ADIR, QUE por vezes a declarante realiza alguns pagamentos, por exemplo, pagamentos em espécie que são feitos no momento dos eventos para manobristas, garçons ou a compra de alguma coisa extraordinária, etc, mas em regra são ADIR e SÔNIA que cuidam desta parte de pagamentos, QUE possui autorização para movimentar as contas bancárias das empresas, mas esclarece que somente assina estas movimentações quando é necessário, o que ocorre normalmente quando ADIR ou SÔNIA não estão presentes para movimentar a conta por eles mesmos.

E isto porque o caso presente tem em conta a participação de Sandra Maria Branco Malago em empresa do *ramo de eventos*, distintamente do terceiro paradigma, editado em face de SM Terraplanagem Ltda EPP. No referido paradigma, o recurso voluntário das mesmas três responsáveis está assim relatado:

Estes sujeitos passivos apresentaram recursos voluntários idênticos nos quais são aduzidas alegações relativas à: decadência e nulidades de forma semelhante à recorrente SM TERRAPLANAGEM; Ausência de responsabilidade solidária ou pessoal. **Inaplicabilidade das normas de responsabilização por falta de comprovação da participação dos recorrentes.** Impossibilidade de responsabilização pela qualificação, agravamento e embaraço. *(negrejou-se)*

E a decisão que exonera Sandra Maria Branco Malago da responsabilidade que lhe foi imputada, por sua vez, expressa que:

Foi responsabilizado na forma do art. 124, I e 135, III do CTN.

A imputação de responsabilidade pelo TVF e pela DRJ levaram em consideração, além da estreita relação entre a interessada e os Srs. Adir Assad e Marcelo José Abbud, o fato de ela constar como sócia em quatro empresas ligadas ao Inobstante o TVF ter citado inúmeras vezes o nome desta interessada, não foram mencionados nem elementos de prova de benefício ou de realização de ato com infração à lei ou aos estatutos. A participação no esquema ilegal é evidente, no entanto esta participação se refere apenas à responsabilização penal ou civil. **Para fins tributários e responsabilização de terceiros sobre um determinado crédito tributário há de se demonstrar, de forma cabal, a efetiva participação da interessada em atos ilegais em matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc.**

Isto não foi caracterizado pela fiscalização. O simples arbitramento e a participação em esquemas ilegais de desvio de dinheiro não pode ser transmutada para a esfera tributária sem que se provem os requisitos estabelecidos na norma acerca da demonstração dos atos, pelo art. 135, ou na demonstração do benefício auferido para o art. 124. Por isso voto no sentido de dar provimento neste ponto, excluindo a responsabilidade solidária deste sujeito passivo. *(destacou-se)*

Constata-se, portanto, que há uma distinção entre os contextos fáticos analisados nos acórdãos comparados. Enquanto nestes autos a responsabilidade tributária foi afirmada diante do depoimento de que Sandra Maria Branco Malago, dentre outros aspectos, *possui autorização para movimentar as contas bancárias das empresas*, no paradigma compreendeu-se que a acusação demonstrou, apenas, que ela figurava como sócia de direito de outras quatro empresas ligadas, sem evidenciação de qualquer participação, entre outras, na *movimentação de contas bancárias*.

Compreende-se, daí, que ao confrontar em duas matérias o mesmo fundamento do acórdão recorrido (a manutenção da *responsabilidade tributária das Recorrentes, com fulcro no artigo 135, inciso III, do CTN, sob a alegação de que teriam acobertado o real sócio e gestor da empresa autuada*), a responsável Sandra Maria Branco Malago nada tinha a acrescentar para diferenciar as matérias dos itens IV e V de seu recurso especial, vez que não houve, nestes autos, a discussão quanto à *inaplicabilidade das normas de responsabilização por falta de comprovação da participação dos recorrentes*, presente no terceiro paradigma.

Assim, sob qualquer ângulo de análise, o recurso especial não merece, de fato, ser conhecido quanto a este ponto: quer por ter sido excedido o número de paradigmas que podem ser apresentados para caracterização do dissídio jurisprudencial; quer por ausência de prequestionamento, no acórdão recorrido, da *falta de comprovação da participação dos recorrentes*; quer por dessemelhança entre as circunstâncias fáticas do acórdão recorrido e do terceiro paradigma n.º 1401-002.206.

Com respeito à qualificação da penalidade, a divergência jurisprudencial teve seguimento com base no paradigma n.º 1301-002.748, apresentado pela Contribuinte e pelas responsáveis tributárias Sônia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malago e Four's Empreendimentos Ltda sob a ótica de que *a utilização de interpostas pessoas não é motivo para a qualificação da multa*, bem como em face do paradigma n.º 1301-002.751, apresentado por Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda, sob a ótica de que a infração autuada decorreria de presunção legal de omissão de receitas.

Vale recordar que a qualificação da penalidade foi aplicada sobre os créditos tributários decorrentes de receitas não declaradas e de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, mas a primeira infração não foi impugnada. Daí porque todos os recursos especiais referem, apenas, as exigências decorrentes da presunção de omissão de receitas de depósitos bancários de origem não comprovada.

O voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, assevera que *a multa qualificada é aplicável ao caso, dado o intuito de fraude, uma vez que o administrador e sócio de fato da Autuada, assim como de várias outras empresas, interpôs pessoas em seu lugar como sócias, além de a empresa e as demais terem sido utilizadas em esquema de lavagem de dinheiro e de desvios de recursos públicos conforme relatado*. Destacou-se, tendo em conta as DIPJ dos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, a declaração de *valores estes correspondentes a apenas 1.14% (um vírgula quatorze por cento), 2,97% (dois vírgula noventa e sete por cento) e 1,96% (um vírgula noventa e seis por cento) respectivamente da sua receita bruta*.

Já o paradigma n.º 1301-002.748, editado em face de outra pessoa jurídica fiscalizada na mesma operação (JSM Engenharia e Terraplenagem Ltda – ME) que ensejou o presente lançamento, afasta a qualificação da penalidade sobre a omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários por se exigir, nos termos do voto condutor do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que haja *outra circunstância ligada à ocorrência do fato gerador* para qualificação da penalidade, sendo que, *o fato de a empresa estar em nome de*

*terceiros em nada dificultou a seleção da pessoa jurídica para procedimento fiscal, ou seja, não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude), uma vez que as contas bancárias a partir das quais se apurou a omissão de receita estavam em nome da própria pessoa jurídica autuada.* Nos mesmos termos está firmado o voto condutor do paradigma n.º 1301-002.751, distinto do anterior apenas porque editado em face de outra pessoa jurídica fiscalizada na mesma operação (Soterra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda e Outros).

Confirma-se, portanto, a demonstração do dissídio jurisprudencial sob as duas vertentes apontadas pelos recorrentes.

Quanto ao agravamento da penalidade, a matéria teve seguimento com base no paradigma n.º 3401-00.005, a partir dos recursos especiais apresentados pela Contribuinte e pelas responsáveis tributárias Sônia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malago e Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda ME. A majoração se deu, apenas, em face dos créditos tributários decorrentes da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, vez que a Contribuinte, *apesar de intimada e reintimada*, não prestou os esclarecimentos exigidos. O voto condutor do acórdão recorrido refere que apesar do compartilhamento de elementos apreendidos pela Polícia Federal, fez-se necessária *a emissão das Requisições de Movimentação Financeira dirigidas às instituições financeiras, que evidenciaram os depósitos/créditos nas contas bancárias*, razão pela qual se entendeu *cabível o agravamento da multa qualificada, à infração 001*. Já o paradigma, também tendo em conta infração da mesma natureza, muito embora em face de pessoa física, afastou agravamento motivado *pelo não atendimento a repetidas intimações para apresentar os documentos referentes a sua movimentação financeira*, por entender que inexistente embaraço quando o Fisco busca os dados acerca da movimentação bancária do recorrente após ter expedido RMF.

Também aqui, demonstrado está o dissídio jurisprudencial acerca do agravamento da penalidade.

Por fim, o recurso especial da responsável Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda - ME teve seguimento quanto à imputação que lhe foi feita, isto com base no paradigma n.º 1402-001.351. O voto condutor do acórdão recorrido assevera que *como Sônia Mariza Malago foi responsabilizada, e é a real administradora da Four's, e os bens transferidos à esta, na verdade, fazem parte do seu patrimônio, cabe incluir a empresa Four's na responsabilização solidária com base no art. 124, I do CTN, de Sônia Mariza Branco*.

No exame de admissibilidade compreendeu-se demonstrada a divergência jurisprudencial porque no paradigma se deu *um entendimento bastante restrito do que seja interesse comum do art. 124, I do CTN, em linha oposta a do recorrido, comportando apenas o interesse jurídico stricto sensu, não abrindo exceção para o denominado benefício indireto que se daria ou por confusão patrimonial ou por situações de fraude, como a de interposição de terceiros*.

Contudo, o paradigma n.º 1402-001.351, embora trate de imputação da responsabilidade com base no art. 124, I, do CTN, tal se deu em face de diretores e sócios de fato da entidade que se sujeitou a suspensão de sua imunidade tributária em razão de *diversos ilícitos penais, cíveis e tributários* a partir de investigações no DETRAN/RS que contratava entidades como a autuada em licitações. O paradigma assim relata a imputação analisada:

Em 13/12/10, os autos de infração foram cientificados à Fundae (fls. 917, 990, 995, 1007 e 1017) e, em 16/12/10, José Antonio Fernandes, Rubem Höher, Helvio Debus Oliveira Souza e Ipojucan Seffrin Custódio foram intimados dos termos de sujeição solidária passiva (fls. 1034/1037 e 1043/1046).

A imputação da responsabilidade aos terceiros corresponde ao período de 7/10/05 (data da assinatura do contrato entre a Fundae e a Prefeitura Municipal de Porto Alegre para a execução do programa Projovem) a 6/11/07 (data em que foi deflagrada a fase ostensiva da operação Rodin). Deveu-se a suposto interesse comum nos resultados econômicos advindos dos ilícitos fiscais cometidos pela fundação: José Fernandes, atuando como lobista e principal operador do núcleo Pensant; os demais, por serem prepostos de José Fernandes e sócios de empresas sistemistas.

Sob esta ótica, o voto condutor do paradigma analisa a arguição de imprestabilidade do art. 124, I do CTN para imputação de responsabilidade tributária às pessoas físicas que atuaram nas fraudes indicadas. Veja-se:

Inicialmente, esclareça-se, nesse ponto, que a solidariedade imputada aos senhores Helvio Debus Oliveira Souza, Ipojucan Seffrin Custódio, Rubem Höher e José Antonio Fernandes teve como fundamento, tão somente, o artigo 124, inciso I e parágrafo único do CTN. Assim, não há imputação de responsabilidade com fulcro no artigo 135 do CTN como afirmou a decisão recorrida.

A partir daí, temos que, para a materialização da solidariedade tributária com escopo no artigo 124, I, do CTN, é preciso existir interesse comum entre os obrigados solidários.

A doutrina critica o dispositivo pela vagueza da expressão “interesse comum” e converge no entendimento de que essa norma exclui do seu âmbito de incidência as hipóteses de negócios jurídicos em que os interesses são contrapostos, tais como a compra e venda, etc.

Assim, a maioria dos autores entende que o interesse comum é fator decorrente da conduta lícita de ser co-partícipe da realização do fato gerador tributário; ou seja, a solidariedade tributária fundada no art. 124, I do CTN só seria possível entre sujeitos que figurem no mesmo pólo da relação obrigacional.

Nesse contexto, o dispositivo deverá ser aplicado aos casos em que o mesmo fato gerador é realizado conjuntamente por mais de uma pessoa. Havendo mais de uma pessoa enquadrada na definição legal de contribuinte (art. 121, parágrafo único, I), determina o art. 124, I que sejam eles solidariamente obrigados pela dívida tributária, independentemente de disposição expressa de lei.

Também importa ressaltar que, esse interesse comum deve ser entendido como um interesse jurídico, não sendo relevantes para gerar a solidariedade tributária os interesses de ordem econômica, moral ou social.

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.

Vale citar a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, corroborando o que foi dito até aqui:

[...]

Nesse contexto, o interesse financeiro de um terceiro em relação à prática de um fato gerador tributário por parte da pessoa jurídica não faz dele um obrigado solidário pelos tributos.

A prática de atos jurídicos que são também fatos geradores de tributos interessam apenas economicamente aos sócios-administradores das pessoas jurídicas e, não havendo interesse jurídico, não deve haver a imputação de responsabilidade solidária.

Com efeito, no caso dos autos, os sujeitos passivos responsabilizados solidariamente não podem ser caracterizados como realizadores do fato gerador tributário, visto que eles não possuem interesse jurídico no fato gerador.

Nesse contexto, o crédito tributário poderá ser exigido apenas dos sócios e administradores que tiverem praticado atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135, III do CTN.

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 n.º 2007.71.02.0078728, uma vez que desinteressantes ao presente lançamento fiscal.

Na medida em que se trata, aqui, de responsabilização de pessoa jurídica, há dessemelhança significativa em face do paradigma que, apesar de firmar a premissa genérica de que *o interesse financeiro de um terceiro em relação à prática de um fato gerador tributário por parte da pessoa jurídica não faz dele um obrigado solidário pelos tributos*, assim o faz para, naquele caso, concluir que os sócios-administradores devem ser responsabilizados com fundamento no art. 135, III do CTN. Evidente, assim, que circunstâncias específicas dos agentes responsabilizados no paradigma, e que não estão presentes no recorrido, afetaram a decisão, lá, contrária à responsabilização com fundamento no art. 124, I do CTN. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

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

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

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de:

- CONHECER do recurso especial da Contribuinte, para examinar a qualificação e o agravamento da penalidade sobre as receitas omitidas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada;
- CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial de Sônia Mariza Branco e Sandra Maria Branco Malago, para examinar a qualificação e o agravamento da penalidade sobre as receitas omitidas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, negando conhecimento à matéria correspondentes à responsabilidade tributária de Sandra Maria Branco Malago;

- CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial de Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda ME, para examinar a qualificação e o agravamento da penalidade sobre as receitas omitidas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, negando conhecimento à matéria correspondente à responsabilidade tributária de Four's Empreendimentos Imobiliários LTDA ME; e
- CONHECER do recurso especial de Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda, para examinar a qualificação da penalidade sobre as receitas omitidas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

Recurso especial da Contribuinte e dos Responsáveis Tributários - Mérito

Com respeito à qualificação da penalidade, este Colegiado já teve a oportunidade de se manifestar em litígios instaurados em razão da mesma operação, primeiramente objeto do Acórdão n.º 9101-005.924, em face de ROCK STAR PRODUÇÕES, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. Tratava-se, ali, de recurso especial da PGFN que pretendia o restabelecimento da qualificação da penalidade sobre receitas presumidamente omitidas, sendo negado provimento à sua pretensão por maioria de votos<sup>1</sup>.

Posteriormente, esta Conselheira foi designada para redigir voto vencedor no Acórdão n.º 9101-006.116<sup>2</sup> pelo afastamento do gravame em circunstâncias semelhantes às presentes. Tratava-se, ali, de recurso especial interposto pela PGFN para restabelecer qualificação da penalidade aplicada contra o sujeito passivo ROCK STAR MARKETING, PROMOÇÕES E EVENTOS LTDA, afastada no Acórdão n.º 1301-002.749 sob voto condutor do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, em termos idênticos aos postos nos paradigmas aqui admitidos.

No citado precedente, a relatora, Conselheira Livia De Carli Germano, registrou sua discordância quanto à qualificação da penalidade *em razão do volume de receitas omitidas*, mas expôs seu entendimento em favor desta exasperação na hipótese de interposição de pessoas, consignando que:

Quanto à utilização de “laranjas”, costuma-se argumentar que a utilização de interpostas pessoas no quadro societário não tem relação com o fato gerador, na medida em que visa a disfarçar a responsabilidade dos verdadeiros gestores da empresa frente aos atos por eles praticados, tendo essa conduta impacto apenas na fase de execução da dívida.

Neste sentido, o voto condutor do acórdão recorrido observou:

[...]

<sup>1</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob, votando pelas conclusões do voto do Conselheiro relator Caio Cesar Nader Quintella os Conselheiros Edei Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

<sup>2</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob.

Não obstante, é necessário considerar que a legislação considera sonegação não apenas as ações ou omissões dolosas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador (art. 71, I, da Lei 4.502/1964), mas também tais ações ou omissões dolosas que impeçam o conhecimento das *condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente* (art. 71, II, da Lei 4.502/1964).

Assim, com a devida vênia aos que entendem de forma contrária, compreendo que a hipótese se encaixa perfeitamente ao caso dos autos, eis que a interposição no quadro societário de “laranjas” – sócios apenas de direito, mas que não detinham efetivamente os direitos relacionados à participação societária – em pessoa jurídica que presumidamente omite receitas impede o conhecimento, pela autoridade fazendária, de condições pessoais do contribuinte capazes de afetar o crédito tributário, não apenas em sua cobrança, mas também, e antes, em sua regular constituição (contra os sujeitos passivos devidos, contribuinte e responsáveis).

No caso, a fiscalização apurou a existência de depósitos bancários, sem a comprovação de origem, de titularidade de pessoa jurídica cujos verdadeiros sócios são encobertos por interpostas pessoas sem capacidade financeira, em procedimento de fiscalização que reuniu diversas evidências acerca da deliberada intenção do sujeito passivo de, não obstante praticando fatos jurídicos tributáveis, deixar de escriturá-los adequadamente de modo a subtraí-los da incidência tributária, em completo desprezo à observância de quaisquer obrigações de cunho fiscal, sejam principais ou acessórias.

A adequada *constituição do crédito tributário* relacionado às receitas omitidas – e quando digo adequadas me refiro também à ação de incluir no polo passivo da obrigação tributária *os corretos sujeitos passivos* (contribuinte e responsáveis) -- somente foi possível após minucioso trabalho de investigação que, após declarar a inaptidão da pessoa jurídica em questão, logrou identificar o real administrador e proprietário da empresa, bem como as pessoas que igualmente caberia responsabilizar pelo crédito tributário, seja porque contribuíram com ações e omissões para a prática de infrações, seja porque teriam se beneficiado economicamente do esquema fraudulento, ou ambas as coisas.

Assim, compreendo que resta caracterizada a sonegação em sua hipótese do artigo 71, II, da Lei 4.502/1964, razão porque deve ser mantida a qualificação da multa.

[...]

Não obstante o posicionamento mais recente acima citado, peço vênia para manter o entendimento de que a interposição de “laranjas” no quadro societário em empresa que omite receitas caracteriza sonegação, em sua hipótese do artigo 71, II, da Lei 4.502/1964, razão porque mantenho a qualificação da multa no caso em questão.

Observo, por fim, que considero a natureza da receita, isto é, a investigação sobre se se trata ou não de receita da atividade, como irrelevante para a caracterização do dolo do sujeito passivo.

É que coloco a natureza da receita omitida também como uma característica da própria omissão. Neste sentido, da mesma forma em que não considero adequado basear a exasperação da multa em aspectos de graduação omissão (volume ou periodicidade), também não considero adequado baseá-la na qualidade ou natureza da receita omitida, já que esta também não passa de uma qualidade da própria omissão. Dito de outra forma, basear a qualificação da multa no tipo de receita omitida, para mim, também significa, basicamente, basear a majoração da penalidade na própria infração omissão.

Se uma omissão de receitas deve ser punida, tal infração deve ser penalizada independentemente do quanto se omitiu, da periodicidade da infração, ou de se tratar de uma receita habitual ou eventual da pessoa jurídica. Como bem esclarecem os enunciados das Súmulas CARF n. 14 e 25, o que se pune com a multa qualificada não é a omissão de receitas em si, mas o *dolo* em se as omitir. E tal dolo, no meu entender, deve ser provado a partir de condutas do sujeito passivo que evidenciem a sua intenção

de *praticar* ilícitos para alcançar o resultado omissão de receitas, o que, compreendo, resta comprovado quando se evidencia a utilização de “laranjas” no quadro societário, ante a potencial qualificação de tal conduta como falsidade ideológica.

Ante o exposto, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto à matéria “multa qualificada”. Ementa sugerida:

[...]

Esta Conselheira, diversamente do assim exposto, compreende que a natureza da receita omitida é de todo relevante para afirmar a intenção do sujeito passivo em subtraí-la da incidência tributária. Daí porque, na hipótese de os elementos indicativos do dolo exsurgirem de um contexto puramente de presunção legal de receita omitida não se prestarem a caracterizar a intenção que conduz à qualificação da penalidade. Para tanto, é essencial que se extraia dos indícios desta presunção elementos que vinculem as operações à atividade do sujeito passivo, de modo a se afirmar o seu conhecimento de que se tratariam de fatos tributáveis e, dessa forma, caracterizar-se o dolo por meio dos demais elementos de conduta, como os aqui apontados.

Esclareça-se que a qualificação da penalidade, neste autos, foi estrutura de forma semelhante à debatida no precedente nº 9101-006.116, ou seja, sob a ótica da reiteração e representatividade dos *créditos e/ou depósitos em contas bancárias*, que afastaria a possibilidade de que a omissão praticada tenha ocorrido por erro, bem como em razão da utilização de “laranjas” ou “testas de ferro” como já amplamente conhecido no jargão popular, que se tratam de interpostas pessoas do verdadeiro sócio da sociedade, e assim prejudicariam os interesses da Fazenda Pública, quando da realização financeira do crédito tributário devido, caracterizando-se portanto numa interposição fraudulenta.

Frise-se que se trata, aqui, especificamente de qualificação de penalidade sobre créditos tributários decorrentes de receitas presumidamente omitidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, acerca dos quais não houve qualquer acréscimo acusatório quanto a sua natureza, que não a reiteração e o volume movimentado. Como se vê no Termo de Verificação Fiscal, a natureza dos valores creditados somente foram objeto de análise para expurgo das *transferências entre contas da mesma titularidade, os créditos relativos a empréstimos/financiamentos contratados pelo contribuinte, estornos de lançamentos a crédito, transferências de aplicações e outros créditos que não correspondem a omissão de receitas tributáveis*, para além de conciliação por meio da qual foi possível identificar alguns *lançamentos a créditos nos extratos bancários correspondentes a algumas Notas Fiscais emitidas pela Contribuinte e apreendidas pela Polícia Federal*. Destacadas essas operações de venda, que foram objeto de lançamento também com qualificação de penalidade e que não integram este debate, restaram R\$ 109.813.105,11 creditados ao longo dos três anos-calendário e que assim originam os créditos tributários submetidos à qualificação da penalidade aqui discutida.

Em tais circunstâncias, esta Conselheira se alinha ao que firmado pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto nos autos do precedente referido e nos paradigmas aqui indicados:

Em primeiro lugar porque a autuação baseia-se única e exclusivamente em presunção legal de omissão de receitas baseada em depósitos bancários sem comprovação de origem. Nesse contexto, não havendo qualquer outra circunstância ligada à ocorrência do fato gerador, não se pode dar ensejo à qualificação da penalidade.

Não se desconhece o teor da Súmula CARF nº 34. Contudo, o fato de a pessoa jurídica estar constituída em nome de interpostas pessoas não caracteriza ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte

da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, hipótese que caracteriza a fraude a que alude o art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964. Frise-se que tal hipótese inclusive não gera qualquer dificuldade por parte do Fisco no que toca à identificação de movimentação financeira incompatível com a renda, uma vez que as contas bancárias em questão estavam todas em nome da pessoa jurídica atuada, não se aplicando o disposto na Súmula CARF n.º 34, mas sim os enunciado das Súmulas CARF n.º 14 e n.º 25, que trata da simples omissão de receita, ou de omissão de receitas baseadas em presunção legal.

Veja-se que o fato de a empresa estar em nome de terceiros em nada dificultou a seleção da pessoa jurídica para procedimento fiscal, ou seja, não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude), uma vez que as contas bancárias a partir das quais se apurou a omissão de receita estavam em nome da própria pessoa jurídica atuada.

Portanto, o fato de a fiscalização acusar o contribuinte de possuir interpostas pessoas, embora possa surtir efeitos no que atine à responsabilidade tributária de terceiros, em nada altera as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada.

Neste mesmo sentido, já decidi que nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica atuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tenha qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica atuada – art. 42 da Lei n.º 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica.

Assim, concluo que a fraude detectada tem a ver com a cobrança do crédito tributário, e não com sua constituição.

A respeito da pretensa prática reiterada justificar a exasperação da penalidade, saliento que de nenhuma maneira alterou-se o panorama inicial: o lançamento continuou a estar embasado em mera presunção legal.

Portanto, entendo que não há que se falar em qualificação da multa.

No mais, reitera-se aqui o voto condutor do Acórdão n.º 9101-006.116 para, também aqui, fundamentar o afastamento da qualificação da penalidade:

No mérito, a proposta da I. Relatora de restabelecer a qualificação da penalidade não foi acolhida por metade do Colegiado, o que impôs a solução favorável ao Contribuinte, na forma do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020.

Esclareça-se, inicialmente, que somente a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada foi contestada em recurso voluntário, como bem exposto no voto condutor do acórdão recorrido:

[...]

E, quanto à questão em litígio, endossa-se, aqui, o entendimento expresso pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, relator do acórdão recorrido, contrário à qualificação da penalidade aplicada sobre créditos tributários apurados a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, quando o procedimento fiscal não agrega à presunção de omissão de receitas evidências materiais de que tais valores corresponderiam a receitas da atividade.

Em declaração de voto juntada ao Acórdão n.º 1101-00.725, esta Conselheira assim firmou seus parâmetros para qualificação da penalidade em lançamentos decorrentes da constatação de omissão de receitas:

Concordo integralmente com a I. Relatora no que tange aos efeitos do Ato Declaratório de Exclusão e à exigência do crédito tributário principal. Mas tenho outras razões para concluir pelo afastamento da multa de ofício qualificada, de forma que subsistam apenas os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora.

Os debates havidos durante as sessões de julgamento permitiram-me bem delinear os critérios que adoto para exigência da multa de ofício qualificada.

No primeiro caso apreciado, estivemos frente a um contribuinte que havia omitido significativo volume de receitas, apuradas com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, frente a depósitos bancários de origem não comprovada, concluiu a autoridade lançadora pela existência de valores tributáveis.

A contribuinte apresentara livros contábeis que precariamente reproduziam a movimentação bancária questionada, fazendo transitar a maior parte dos valores apenas por contas patrimoniais, e reconhecendo como receita de vendas somente os valores expressos nas notas fiscais emitidas. Consoante reproduzido pelo I. Relator, a contribuinte limitou-se a argüir, sem qualquer prova documental, que em virtude da natureza perecível das mercadorias, havia operações de revenda de mercadorias que seguiam diretamente do produtor rural para os clientes da empresa, acobertadas pela Nota Fiscal de Produtor Rural; o pagamento ocorria de forma informal, de vez que realizava pagamentos aos produtores rurais e posteriormente recebia de seus clientes a quitação das mercadorias revendidas.

A qualificação da penalidade decorreu do fato de a contribuinte não ter emitido notas fiscais, não ter escriturado a maior parte de suas receitas e não ter declarado à Receita Federal sua efetiva receita, tentando passar a falsa impressão que a sua receita de vendas de mercadorias foi de apenas R\$ 1.107.598,81, quando na realidade foi de R\$ 7.109.024,52.

Entendi, frente a estes elementos, que se tratava da simples apuração de omissão de receitas, à qual se reporta à Súmula CARF nº 14. O volume de receitas presumidamente omitidas era significativo, e deficiências na escrituração demonstravam a desídia da contribuinte na manutenção de seus assentamentos contábeis. Todavia, embora estes elementos permitissem a imputação de omissão de receitas, eles ainda eram insuficientes para afirmar a intenção dolosa de deixar de recolher tributo. Necessário seria que a Fiscalização investigasse um pouco mais, estabelecendo vínculos concretos entre a movimentação bancária e a atividade operacional da empresa, para assim afirmar que houve a intenção de ocultar receitas tributáveis do Fisco Federal. Evidências como a apuração de depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

No segundo caso apreciado, as receitas omitidas foram apuradas a partir das informações do Livro Registro de Saídas, que apresentava expressivo volume de operações, ao passo que as DIPJ, DACON e DCTF não continham qualquer registro de resultados tributáveis ou débitos apurados. Ainda assim, a Fiscalização circularizou um dos clientes da fiscalizada, e identificou outras operações que sequer haviam sido escrituradas no Livro Registro de Saídas. Ao final, concluiu a autoridade fiscal que apesar de ter auferido vultosa receita, a contribuinte agiu dolosamente com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, apresentando declarações zeradas.

Acompanhei a Turma que, à unanimidade, manteve integralmente o crédito tributário ali exigido, com a aplicação da multa qualificada.

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria

escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF n.º 14, como antes mencionei. A distinção deste caso, em relação ao anterior, está na acusação fiscal. A autoridade lançadora justifica a qualificação da penalidade em razão da omissão mediante declaração ao Fisco Federal de somente R\$ 129.557,60 do total de R\$ 13.947.987,53 das vendas registradas em sua contabilidade, cujo total foi registrado em sua escrituração fiscal e contábil e informado ao Fisco do Estado do Paraná, conforme demonstrado nos subitens "2.3.1", "2.3.2" e "2.3.3", nos quais limita-se a descrever os valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

A autoridade lançadora não acusou a contribuinte de ocultar receitas sabidamente tributáveis, de modo que o litígio não se estabeleceu em relação à intenção da contribuinte em deixar de recolher tributos. A dúvida ganha maior relevo quando observo, no Termo de Verificação Fiscal, que cerca de 50% dos valores omitidos decorrem de CAFÉ DESTIN EXPORTAÇÃO e CAFÉ C/ SUSP PIS-COFINS, cuja exclusão da base de cálculo do SIMPLES Federal poderia decorrer de interpretação da legislação tributária.

Assim, embora entenda que não é o caso de aplicação da Súmula CARF n.º 14, concordo com o afastamento da qualificação da penalidade, proposto pela I. Relatora.

Também contrário à qualificação da penalidade foi o entendimento expresso no voto condutor do Acórdão n.º 1101-001.267:

Com referência à qualificação da penalidade em razão da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou indícios outros que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador*, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que a sua reiteração a ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96, em sua redação original. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

**Súmula CARF n.º 14:** *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

**Súmula CARF n.º 25:** *A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.*

Esclareça-se que, como consignado neste voto, a recorrente invocou a *descrição "auto explicativa" contida nos extratos bancários* para vincular outros depósitos bancários a operações de compra e venda de veículos usados, evidência de vendas sem emissão de nota fiscal, na medida em que as operações assim comprovadas foram admitidas pela Fiscalização como origem de parte dos depósitos bancários. Ocorre que esta circunstância não foi integrada à acusação fiscal acima exposta, acrescida apenas por referências ao significativo descompasso entre a movimentação financeira e as receitas declaradas pelo sujeito passivo, e pela menção ao *grande volume de rendimentos tributáveis* omitidos, mas aí tendo em conta, também, a significativa parcela de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Assim, além da reiteração, a acusação fiscal apenas afirma que a omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada apresenta valores expressivos, constatações que não se prestam como indícios da intenção de omitir receitas sabidamente tributáveis.

Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta. Desnecessário, portanto, apreciar as demais alegações da recorrente acerca da ausência de embaraços à investigação fiscal, da validade da documentação apresentada e necessária desconstituição por parte da Fiscalização, do regular registro contábil dos rendimentos tributáveis, do indevido uso da presunção *hominis* para qualificação da penalidade e das inconsistências verificadas na acusação de sonegação, pois tais argumentos já foram antes refutados no que importa à caracterização da omissão de receitas, bem como para manutenção da multa qualificada sobre a omissão de receitas de intermediação financeira.

Por estas razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

De outro lado, esta Conselheira manteve a qualificação da penalidade no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.144, porque agregados outros elementos às apurações feitas a partir dos depósitos bancários que favoreceram a contribuinte no período fiscalizado:

Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo auçada decorre da constatação de receitas auferidas no período fiscalizado, mediante confronto dos depósitos bancários com os documentos apresentados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a partir dos quais foi possível constatar que apenas parte das operações foram contabilizadas pela auçada, e que nem mesmo em relação a esta parcela foram declarados ou recolhidos os valores devidos. Diante deste contexto, a autoridade lançadora expôs que:

*No que concerne à aplicação da multa proporcional ao valor do imposto, a mesma foi de 150%, por prática, em tese, de infração qualificada como:*

*1 – Sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/1964), tendo em vista que a contribuinte agiu e omitiu com dolo para impedir e retardar totalmente em relação ao ano-calendário 2001 o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*1.1 – Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (por três anos consecutivos, não entregou a DIPJ, deixando de informar o resultado do exercício, a base de cálculo e o regime de tributação; não informou nenhum valor nas DCTF; não apresentou a escrituração comercial para que houvesse possibilidade de apuração da base de cálculo; não comprovou a origem dos créditos em contas mantidas em instituições financeiras, tendo cabido tal tarefa à fiscalização, tudo evidenciando o intuito de omitir informações, com o fito de eximir-se do pagamento do imposto/contribuições);*

*1.2 – Das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente (na condição de rede de lojas na exploração do comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, deixou de informar o total das receitas típicas da atividade, inclusive deixando de apresentar declarações, como se não mais estivesse em atividade, sem se importar em esclarecer se os créditos em suas contas bancárias se referiam a esse tipo de atividade ou a outra, levando a fiscalização a apurar os valores pelo regime de lucro arbitrado; ainda, passou toda a rede de lojas a empresa sucessora que, como demonstrado nos anexos, muitas vezes é solidária, ao passo que ambas operaram nos mesmos estabelecimentos comerciais às mesmas épocas; nesse sentido, a autuada desfez-se de todo seu patrimônio comercial, reduzindo a ampla rede a apenas um pequeno estabelecimento no endereço constante do cabeçalho).*

Acrescente-se a esta acusação as referências, também trazidas pela Fiscalização, acerca da reiteração desta conduta omissiva por parte da pessoa jurídica SANTEX que, antes da autuada (IMPELCO), foi constituída para operação da marca GR ELETRO:

*No ano de 2000 foi requisitado procedimento de fiscalização pelo Ministério Público Federal, onde foi constatada a sucessão de SANTEX por IMPELCO – processos números 10183.004979/00-11 (arquivado por decadência) e 10183.002620/2001-25 (créditos inscritos na Dívida Ativa da União).*

*Em ambas as ocasiões os procedimentos de fiscalização foram precedidos de ações policiais de busca e apreensão nos estabelecimentos da contribuinte, que sempre usa a marca GR ELETRO, mudando apenas o CNPJ dos estabelecimentos e abandonando o anterior, categoria em que se inclui IMPELCO, furtando-se ao cumprimento das obrigações tributárias.*

*Contudo, no sistema CNPJ os estabelecimentos matriz e filiais de IMPELCO continuam ativos, em vários dos mesmos endereços da empresa sucessora/solidária, além de haver movimentação financeira em 2002 no valor de R\$ 49.283.060,04, de R\$ 42.620.634,83 em 2003, de R\$ 11.790.083,53 em 2004 e de R\$ 58.836,41 em 2005, não havendo entrega de declarações também para esses anos, confirmando a assertiva de que IMPELCO foi "substituída" paulatinamente por VESLE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA (vide fls. 02 a 04 do ANEXO IV – QUATRO)., aberta em 06/06/2000, considerando que a marca GR ELETRO continuou no mercado, inclusive com inserções na mídia televisiva e propaganda contínua em listas telefônicas, sendo mais recentemente substituída pela marca FACILAR, adotada no início de 2007 por VESLE.*

Considerando a forma de apuração, nestes autos, dos fatos tributáveis, não são aplicáveis as Súmula CARF nº 14 e 25, porque não se trata de presunção legal de omissão de receitas, ou de simples apuração de omissão de receitas, e ainda que tenha havido arbitramento dos lucros, outras evidências foram agregadas para demonstração do intuito de fraude.

Observe-se, ainda, que a recorrente limita-se a argumentar que não houve embaraço à fiscalização (aspecto antes apreciado em sede de recurso de ofício), e nega a existência de dolo apenas em razão da autuação de fundar em presunção. No mais, afirma confiscatória a penalidade subsistente, ao final pleiteando sua redução para 75% *uma vez que reconhecida pelos Nobres Julgadores a quo que: “a contribuinte não causou embaraço à fiscalização, prestando os esclarecimentos que lhe eram possíveis”*. Ocorre que o percentual de 150% está previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 para as exigências de ofício nas quais restar caracterizado o intuito de fraude, aqui presente em razão das evidências reunidas pela Fiscalização acerca da deliberada intenção da contribuinte de, reiteradamente praticando fatos jurídicos tributáveis, deixar de escriturá-los adequadamente de modo a subtraí-los da incidência tributária.

Tais parâmetros orientaram os votos contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos n.º 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Foresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Lívia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 9101-005.083 (Sílvia Maria Ribeiro Arruda), 9101-005.084 (Saesa do Brasil Ltda ME), 9101-005.121 (Nadia Maria F. C. de Farias), 9101-005.150 (Ilha Comunicações Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.151 (Pizzaria e Churrascaria Bosque Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.212 (Abbatur Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luís Henrique Marotti Toselli), 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Lívia De Carli Germano), 9101-005.367 (Centro Ótico Comercial Ltda), 9101-005.366 (Valesa Agropecuária Comércio e Representações Ltda – EPP, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.403 (Cooperfort Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.412 (APK Logística e Transporte Ltda), 9101-005.413 (Francisco Marinho de Assis Pereira, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto), 9101-005.522 (Shock Energia Ltda), 9101-005.698 (Texsa do Brasil Ltda, Relator Luís Henrique Marotti Toselli), 9101-005.924 (Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella) e 9101-005.983 (Comercial Importadora Exportadora Formiligas Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella). A mesma orientação foi adotada no voto proferido no Acórdão n.º 9101-005.285 (MMJL Comercial Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), no qual embora fosse possível extrair dos autos evidências para qualificação da penalidade, elas não foram referidas na acusação fiscal para permitir o regular exercício de defesa pelo sujeito passivo. De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão n.º 9101-004.838 (Guaporé Comércio de Madeiras Ltda) quando constatado que a autoridade fiscal não só estabeleceu o vínculo dos depósitos bancários com receitas da atividade da Contribuinte como também evidenciou *todo o percurso por ele desenvolvido para, consciente e intencionalmente, suprimi-las das bases tributáveis, bem como para ocultar esta conduta por meio da apresentação de declarações com informações falsas e adotar todos os meios evasivos para dificultar o procedimento fiscal. A presunção de omissão de receitas estipulada no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, em tais circunstâncias, não se destina, propriamente, à determinação das receitas, mas sim à definição do momento de ocorrência do fato gerador, diante da falta de colaboração do sujeito passivo em detalhar as receitas de sua atividade omitidas*. Na mesma linha foi o voto vencedor proferido no Acórdão n.º 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), assim como as declarações de voto nos Acórdão n.º 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Lívia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Lívia De Carli Germano), além do voto vencido no Acórdão n.º 9101-005.687 (Cerâmica Formigres Ltda).

No presente caso, o lançamento foi formalizado em face de pessoa jurídica que omitiu a maior parte das receitas evidenciadas por meio de notas fiscais, bem como presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. A interposição de pessoas se verificou no quadro social e há referências a diversas operações da Polícia Federal no qual o grupo empresarial foi investigado. Contudo, nada foi referido acerca da correlação dos depósitos bancários com receitas da atividade que a Contribuinte pretendeu intencionalmente ocultar. A autoridade fiscal apenas consigna que *a autuada deixou de oferecer à tributação a maior parte das receitas auferidas no período de 2009 e 2010, sendo que tais receitas são representadas pelos créditos e/ou depósitos em contas bancárias não justificados, e que, assim, não tiveram sua natureza alcançada*. Para além disso, como observado no acórdão recorrido, a interposição de pessoas se deu no quadro social e não na titularidade das contas bancárias fiscalizadas.

Diante das premissas anteriormente fixadas, não há como validar a qualificação da penalidade em debate, restrita às receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Para se afirmar que os depósitos bancários corresponderiam a receitas da atividade seria necessário que a Fiscalização reunisse outras evidências que vinculasse os depósitos bancários a clientes da Contribuinte ou tomadores de seus serviços, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. Já se afirmou que a presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a constatação de significativo volume de receitas presumidamente omitidas, ou sua reiteração ao longo dos períodos fiscalizados, não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador*, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência.

Em tais circunstâncias, resta aplicável a Súmula CARF n.º 25 (*A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.*).

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO aos recursos especiais da Contribuinte e dos responsáveis tributários Sônia Mariza Branco e Sandra Maria Branco Malago, Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda ME, Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda, quanto à qualificação da penalidade sobre os créditos tributários decorrentes de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

Passando ao agravamento da penalidade, importa registrar que exigência semelhante não foi apreciada por este Colegiado nos precedentes antes citados. Em ambos os casos o gravame foi afastado nos acórdãos lá recorridos, mediante negativa de provimento aos recursos de ofício, sendo que a PGFN não interpôs recurso especial neste ponto no precedente n.º 9101-005.924 e, no precedente n.º 9101-006.116, embora tenha havido recurso especial com seguimento em exame de admissibilidade, a maioria deste Colegiado negou-lhe conhecimento<sup>3</sup>. Também coube a esta Conselheira o voto vencedor do não conhecimento, nos seguintes termos:

A I. Relatora restou vencida no conhecimento do recurso especial da PGFN acerca da matéria “multa agravada”. A maioria do Colegiado compreendeu que a divergência jurisprudencial não restou caracterizada.

O recurso especial da PGFN teve seguimento quanto ao agravamento da penalidade, isto com base nos paradigmas n.º 9101-001.487 e 1101-001.226. Além dos questionamentos acerca da qualificação da penalidade, a PGFN também arguiu dissídio jurisprudencial acerca da decadência, e admitiu-se que o paradigma n.º 105-15.955 o caracterizaria porque nesse julgado, ao se decidir pela existência de evidente intuito de fraude, o início da contagem do prazo foi deslocado na forma do art. 173, I do CTN. Destacou-se, ainda, que esta matéria guardaria relação com a discussão acerca da qualificação da penalidade.

Quanto ao agravamento da penalidade, o Colegiado *a quo* endossou o entendimento da autoridade julgadora de 1ª instância que afastou a exigência *por entender não caracterizado embaraço à fiscalização necessário ao agravamento da penalidade em 50%*. No acórdão recorrido afirmou-se que não houve *falta de prestação de esclarecimentos*, vez que *o contribuinte prestou os esclarecimentos, informando não*

---

<sup>3</sup> Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício) e divergiram neste ponto os Conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães Fonseca.

*possuir os livros contábeis e fiscais solicitados*, e que a falta de apresentação de livros e documentos, quando implica arbitramento de lucros, não permite o agravamento de penalidade por força da Súmula CARF nº 96.

A decisão de 1ª instância é expressa no sentido de que a autoridade fiscal deveria demonstrar a *falta de esclarecimentos acerca de fatos tributários*, não bastando a *ausência de apresentação de escrita* para agravamento da penalidade. Veja-se:

Multa Agravada em 50%.

No que se refere à multa agravada (225%), aplicada sobre a infração correspondente à omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, teve sua exigência baseada no disposto na Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, §2º, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997.

A justificativa do autuante para a sua aplicação é a de que “O contribuinte em nenhum momento do procedimento fiscal apresenta esclarecimentos para o não atendimento das intimações, que foram várias, Termo de Início de Procedimento Fiscal, Termo de Reintimação, Termo de Constatação e Reintimação, Termo de Intimação fiscal nº 1 e Termo de Intimação e Reintimação, todos em anexo a este procedimento, autorizando neste caso o agravamento da multa de lançamento de ofício, aumentado pela metade, conforme § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.”

Dispõe o citado § 2º do art. 44:

[...]

Excluídas as hipóteses previstas nas alíneas b e c, que não foram apontadas pelo autuante, resta analisar se ocorreu o fato previsto na alínea a, ou seja, “prestar esclarecimentos”. Segundo o Novo Dicionário Eletrônico Aurélio versão 5.11 e Dicionário Houaiss de Sinônimos e Antônimos “esclarecer” significa explicar, elucidar, deslindar, no sentido de tornar claro, inteligível, dando compreensão ao que é esclarecido.

No presente caso, houve a falta de apresentação de livros e documentos fiscais, o que não pode ser tomado como falta de “esclarecimentos”. A não apresentação de tais documentos e livros implicou o arbitramento do lucro, mas não pode servir de justificativa para majorar a multa em 50%. Se fosse esta a intenção do legislador, teria ele expressamente previsto que a não apresentação de tais documentos ensejaria a majoração da multa em 50%.

Entendo, ademais, que a exasperação da multa deverá se fundar na falta de esclarecimentos acerca de fatos tributários, e não sobre os motivos da ausência de apresentação da escrita.

Dessa forma, cabe reduzir a multa de ofício de 225% para 150%.

Neste cenário, a PGFN somente poderia discutir o agravamento da penalidade se demonstrasse que o agravamento foi aplicado em razão de hipótese não alcançada pela Súmula CARF nº 96. Do contrário, o recurso especial encontraria óbice no art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF/2015.

A PGFN, contudo, não opôs embargos e se limitou a apontar que o paradigma nº 9101-001.487 *considera suficiente para o agravamento da multa o fato objetivo de o contribuinte ter sido omissivo, ainda que a consequência pela falta de resposta à intimação tenha sido o arbitramento do lucro. Não exige, como pressuposto para a aplicação da penalidade, que restasse comprovado o efetivo embaraço à fiscalização, ou mesmo que não houvesse consequência específica para o descumprimento das intimações.*

Discorda-se dos fundamentos da I. Relatora quanto à rejeição do paradigma nº 9101-001.487 porque ele não contraria a Súmula CARF nº 96. Embora referido julgado também analise agravamento de penalidade em sede de arbitramento de lucros, de seu

voto consta que a majoração se deu *em razão do não atendimento às intimações fiscais com vistas à apresentação dos livros da sua escrituração e de outros elementos necessários à realização da auditoria fiscal*, reformando-se a decisão ali recorrida *porquanto não se trata de mera falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais, mas de não atendimento a reiteradas intimações e até mesmo de descaso às investidas da autoridade fiscal na penosa busca empreendida para a localização dos seus responsáveis, consoante se pode extrair da descrição contida no Termo de Constatação Fiscal de fls. 14 a 35*. Assim, a hipótese fática, ali, não era apenas da *falta de apresentação de livros e documentos da escrituração* que, nos termos da Súmula CARF n.º 96, *não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros*. Houve outros elementos necessários à realização da auditoria fiscal que não foram apresentados.

Contudo, este diferencial também se presta a evidenciar a dessemelhança em face do acórdão recorrido, este sim pautado no mesmo referencial fático da Súmula CARF n.º 96.

Na mesma linha, o paradigma n.º 1101-001.226 também deve ser rejeitado porque, embora seu contexto fático possa se diferenciar daquele que ensejou a Súmula CARF n.º 96, não há o necessário alinhamento com o acórdão recorrido, que não afirmou o afastamento do agravamento apesar da falta de atendimento a intimações para apresentação de outros documentos e informações. Como visto, a decisão recorrida está pautada, apenas, na falta de apresentação de livros e documentos que ensejaram o arbitramento dos lucros, e se outros descumprimentos se verificaram, e foram motivo do agravamento da penalidade, cumpria à PGFN ter suscitado a omissão do Colegiado *a quo* acerca desta circunstância específica.

A representação fazendária bem destaca do paradigma n.º 1101-001.126 que:

Os argumentos assim reproduzidos também demonstram que em nada aproveitam ao recorrente as alegações de extravio da documentação apreendida, e conseqüentes referências a motivo de força maior e responsabilidade do Estado, ou a indicação da petição apresentada em 13/02/2009 na DRF/Barueri, **devendo ser mantido o agravamento da penalidade pelas razões antes expostas, até porque não se verificou apenas a circunstância cogitada na Súmula CARF n.º 96** (A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros), **mas também a falta de atendimento a intimações que exigiram a comprovação do ingresso de recursos dos sócios para constituição do capital da empresa, a apresentação de extratos bancários, a comprovação da origem dos valores depositados em suas contas correntes, e justificativas para a falta de entrega de DIPJ.** *(destaques da recorrente)*

Contudo, ao alinhar este precedente com o recorrido, assevera que *os casos confrontados não tratam pura e simplesmente da falta de apresentação de documentos requisitados por intimação do Fisco, o que redundou no arbitramento de lucros que é a situação tratada no verbete sumular*, e complementa que *a hipótese versada neste feito é de agravamento da multa de ofício motivada pela conduta do contribuinte de deixar de prestar esclarecimentos e apresentar documentos reiteradamente solicitados pela Fiscalização e que poderiam alicerçar o lançamento*, sem antes ter movido os necessários embargos de declaração para que esta circunstância fática fosse reconhecida como existente no presente caso.

Ausente esta ação, o que se tem é a decisão do acórdão recorrido pautada em contexto fático que impõe a aplicação da Súmula CARF n.º 96, do que resulta a incidência da vedação expressa no art. 67, §3º do Anexo II do RICARF.

Estas as razões para NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN neste ponto.

Aqui, como relatado, a discussão se estabelece sob outra ótica: a possibilidade de agravamento da penalidade na hipótese de o Fisco dispor de meios para alcançar os extratos bancários que deixaram de ser apresentados.

De toda a sorte, o contexto fático se apresenta, neste momento, sob a perspectiva de dois entendimentos assim simulados:

**Súmula CARF n.º 96** (Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013)

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 9101-001.468, de 16/08/2012; Acórdão n.º 9101-000.766, de 13/12/2010; Acórdão n.º 101-97.110, de 04/02/2009; Acórdão n.º 107-07.922, de 27/01/2005; Acórdão n.º 1202-000.990, de 12/06/2013; Acórdão n.º 1301-001.202, de 07/05/2013; Acórdão n.º 1301-001.233, de 12/06/2013; Acórdão n.º 1302-000.993, de 03/10/2012; Acórdão n.º 1302-000.393, de 10/11/2010; Acórdão n.º 1401-000.788, de 09/05/2012; Acórdão n.º 1402-001.416, de 10/07/2013; Acórdão n.º 103-23.005, de 26/04/2007; Acórdão n.º 107-08.642, de 26/7/2006; Acórdão n.º 101-95.544, de 24/05/2006; Acórdão n.º 101-94.147, de 19/3/2003

**Súmula CARF n.º 133** (Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019)

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Acórdãos Precedentes:

9101-002.992, 9101-003.147, 9202-007.445, 9202-007.001, 1301-002.667, 1301-002.961, 1401-001.856, 1401-002.634 e 2202-002.802.

Isto porque, no presente caso, os lucros foram tributados mediante arbitramento decorrente da falta de apresentação de livros e documentos da escrituração, e foi apontada omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada a partir de regular intimação não atendida pela fiscalizada. A peculiaridade, porém, é que o agravamento não foi aplicado sobre a totalidade da exigência, que contemplou também receitas declaradas e receitas não declaradas apuradas a partir de notas fiscais emitidas pela Contribuinte.

O agravamento está assim motivado pela autoridade lançadora:

8.3.10. Também não há amparo legal e é totalmente reprovável a conduta do contribuinte, de sequer justificar a falta de atendimento à intimação fiscal, como no presente caso. O contribuinte em nenhum momento do procedimento fiscal apresenta esclarecimentos para o não atendimento das intimações, que foram várias, Termo de Início de Procedimento Fiscal, Termo de Reintimação, Termo de Constatação e Reintimação, Termo de Intimação Fiscal n.º 1 e Termo de Intimação e Reintimação, todos em anexo a este procedimento, autorizando neste caso o agravamento da multa de lançamento de ofício, aumentado pela metade, conforme §2º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996.

Na sequência, especifica-se que apenas os valores *lançados dentro da rubrica “Omissão de Receitas por Presunção Legal” “Depósitos Bancários de Origem não Comprovada”* sofreriam a *majoração da multa de ofício apurada para 225%*.

A autoridade julgadora de 1ª instância afastou o agravamento por não vislumbrar demonstração da falta de prestação de esclarecimentos, assim consignando:

Excluídas as hipóteses previstas nas alíneas b e c, que não foram apontadas pelo autuante, resta analisar se ocorreu o fato previsto na alínea a, ou seja, “prestar esclarecimentos”. Segundo o Novo Dicionário Eletrônico Aurélio versão 5.11 e Dicionário Houaiss de Sinônimos e Antônimos “esclarecer” significa explicar, elucidar, deslindar, no sentido de tornar claro, inteligível, dando compreensão ao que é esclarecido.

Não me parece que a não apresentação dos livros e documentos fiscais possa ser tomada como falta de “esclarecimentos”. A não apresentação de tais documentos e livros implicou o arbitramento do lucro, mas não pode, assim penso, servir de justificativa para majorar a multa em 50%. Se fosse esta a intenção do legislador, teria ele expressamente previsto que a não apresentação de tais documentos ensejaria a majoração da multa em 50%.

Entendo, ademais, que a exasperação da multa deverá se fundar na falta de esclarecimentos acerca de fatos tributários, e não sobre os motivos da ausência de apresentação da escrita.

O voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, restabeleceu o agravamento tendo em conta as intimações que não foram atendidas pela Contribuinte:

127. A fiscalização iniciou-se em 05/10/2012, com a ciência do AR relativo ao termo de Início de Fiscalização pela Autuada e se estendeu até 10/06/2014, data em que foram emitidos os autos de infração, dada a demora ou falta de respostas às intimações enviadas; de fato, de págs. 6 a 209, 1.264, 1.721/2.209, constam intimações, AR's (dos quais vários devolvidos pelo correio, porque "desconhecido" ou "não atendido/ausente" e para 225% Editais para ciência, devido ao retorno dos AR's, que demonstram o esforço fiscal para obter esclarecimentos dos Recorrentes; às págs. 2.350/1.354, o Autuante descreveu as tentativas e que em 07/03/2013 (5 meses após a intimação inicial), o contador das empresas Autuada e outras controladas por Adir Assad, compareceu para informar verbalmente que a empresa não possuía os documentos nem os livros contábeis e fiscais de que foi intimada, e que o sujeito passivo não teria como atender às solicitações da fiscalização e que não seria possível a reconstituição dos livros ou a apresentação de qualquer documentação solicitada; intimações posteriores tampouco foram respondidas quer pela Recorrente, quer pelos responsáveis solidários, também intimados, tendo somente o contador entregue notas fiscais emitidas pela Autuada; que o contador do contribuinte, informou que não tem conhecimento onde a empresa esta funcionando, e que a esta utiliza o endereço que foi objeto das diligências descritas, apenas para o recebimento de correspondências, sendo que o Autuante não conseguiu identificar o domicílio fiscal da Autuada, nem das sócias constantes do Contrato Social, quando efetuou o procedimento de fiscalização, de 2012 a 2014, data posterior aos fatos autuados (2008 e 2010).

128. Verifica-se nos autos que muitos elementos foram cedidos pela Polícia Federal, cite-se, pág. 2.359:

4.22. Em 01/10/2013 a Polícia Federal deflagrou uma ampla operação baseada nas investigações primárias da CPMI do Cachoeira, com ampla cobertura da mídia nacional, chamada "Operação Saqueador", com busca e apreensão nas empresas de fachada controladas pelo Sr Adir Assad em São Paulo, entre elas a Rock Star Marketing Ltda. As empresas controladas pelo Sr Adir Assad, e investigadas por esta operação são todas registradas em nome de interpostas pessoas (laranjas), todas com vínculos profissionais e pessoais com este senhor e as provas serão exaustivamente relatadas neste relatório.

4.23. A decisão do MM. Juiz Federal Substituto no exercício da Titularidade da 7ª Vara Federal Criminal da Capital / RJ, Dr. Eduardo de Assis Ribeiro Filho, processo nº 080231542.2013.4.02.5101, que autorizou a busca e apreensão nas empresas de fachada controladas pelo Sr Adir Assad em São Paulo, entre elas a Rock Star Marketing Ltda., autorizou no seu item 8 o compartilhamento dos dados obtidos na investigação nestes termos: (...)

129. Tais fatos ensejaram a emissão das Requisições de Movimentação Financeira dirigidas às instituições financeiras, que evidenciaram os depósitos/créditos nas contas bancárias.

130. À vista destes fatos, entendo cabível O agravamento da multa qualificada, à infração 001.

Sob esta referência do parágrafo 129, no sentido de que a omissão da Contribuinte na resposta às intimações ensejou a emissão de RMF para se alcançar os depósitos/créditos bancários, a divergência jurisprudencial foi admitida em face de paradigma que afastava o agravamento nestas circunstâncias, com o que se alinhou a Súmula CARF nº 133.

Contudo, para se afirmar o não cabimento do agravamento porque *a falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos*, importa confirmar se esta é a situação presente nestes autos, sempre tendo em conta que o agravamento recaiu, apenas, sobre os créditos tributários decorrentes da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários.

E isto é o que consta das intimações referidas na acusação fiscal e no acórdão recorrido:

- Termo de Início de Procedimento Fiscal: exige atos constitutivos, livros contábeis e fiscais, notas fiscais, arquivos digitais e extratos bancários (e-fls. 3/4) e está transcrito em termos de ciência lavrados em face de Sonia Mariza Branco e Sandra Maria Branco Malago (e-fl. 6/7 e 9/10);
- Termo de Reintimação: reitera termo anterior (e-fl. 12/13);
- Termo de Constatação e Reintimação: reitera termo inicial (e-fl. 20/22) e é seguido das Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (e-fl. 24/50);
- Termo de Intimação Fiscal nº 1: exige apresentação de documentação hábil e idônea acerca dos créditos bancários relacionados em anexo (e-fl. 53/101) e é seguido de termo de retenção de notas fiscais emitidas pela Contribuinte (e-fl. 102-106); e
- Termo de Intimação e Reintimação: reitera termo de intimação nº 1 (e-fl. 111/112).

A correlação destas intimações com o agravamento limitado aos créditos tributários decorrentes de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada permite concluir que a motivação do gravame foi a falta de apresentação dos extratos bancários e de esclarecimentos para comprovação da origem dos depósitos bancários. Assim não fosse e o agravamento teria recaído sobre todas as exigências afetadas pelo arbitramento dos lucros por falta de apresentação de livros e documentos da escrituração. O acórdão recorrido, por sua vez, restabeleceu o agravamento porque a falta de atendimento às intimações impôs à autoridade lançadora requisitar informações às instituições financeiras, ou seja, a desídia punida decorreria da falta de apresentação dos extratos bancários.

Diante deste cenário, impõe-se concluir que a imprecisão da acusação fiscal autoriza, minimamente, a aplicação da Súmula CARF nº 133: *a falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos*.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO aos recursos especiais da Contribuinte e dos responsáveis tributários Sônia Mariza Branco e Sandra Maria Branco Malago e Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda ME quanto ao agravamento da penalidade sobre os créditos tributários decorrentes de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora