



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.721609/2014-34
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.924 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 03 de dezembro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ROCK STAR PRODUCOES, COMERCIO E SERVICOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. ACÓRDÃO QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA CARF.

Admite-se recurso especial pautado em paradigma que, em circunstâncias fáticas semelhantes ao recorrido, decide de forma diversa acerca do mesmo dispositivo legal, sem articular fundamentação para expressamente deixar aplicar o entendimento sumulado e afastado no acórdão recorrido, mormente se o enunciado da súmula em questão apresenta expressões genéricas e sua aplicação, no recorrido, demandou análise e qualificação da conduta do sujeito passivo, em antecedente que evidencia o dissenso em relação à orientação decisória do paradigma indicado.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. AUSÊNCIA DE ENFRENTAMENTO DE ARGUMENTAÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÕES OPOSTOS E REJEITADOS. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA DO PARADIGMA APRESENTADO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o Recurso Especial em que, para o seu manejo, apresenta-se como Acórdãos paradigmas decisões baseadas em arcabouço fático e circunstancial, relevante para a matéria especificamente questionada, diverso daquele que se revela nos autos.

Da mesma forma, quando um Acórdão apresentado como paradigma trata de aspectos específicos daquela contenda, diferentes daquilo abordado no Acórdão recorrido, restando submetido, assim, a outras disposições da legislação, este não se presta para demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS E TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS. PRESUNÇÃO. REITERAÇÃO E RELEVANTE PROPORÇÃO. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES. AUSÊNCIA DE

ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURAS SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 25. AFASTAMENTO.

A omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de *ocultação* de fato jurídico tributário ou *impedimento* e *retardamento* da sua apuração pela Fiscalização. A qualificação da multa de ofício demanda motivo e fundamentação próprios e específicos.

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu *reiteradamente*, em diversos períodos de apuração e, igualmente, em monta e proporção *relevantes*, quando confrontada com aquilo registrado e/ou ofertado à tributação, são meras conjecturas sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prismas analíticos de sua *temporalidade* e *quantidade*, sem o devido respaldo legal.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, acordam em: (i) por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator), Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo não conhecimento. Votou pelas conclusões do voto vencido o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado; e (ii) no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

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).

Fl. 4 do Acórdão n.º 9101-005.924 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 13896.721609/2014-34

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (fls. 2.105 a 2.124) e Recurso Especial interposto pela Contribuinte (fls. 2.574 a 2.585) em face do v. Acórdão n.º 1301-002.750 (fls. 2.030 a 2.103), da sessão 21 de fevereiro de 2018, complementado pelo v. Acórdão n.º 1301-003.776 (fls. 2.549 a 2.559), da sessão 20 de março de 2019, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção desse E. CARF, que negou provimento ao Recurso de Ofício e aos Recursos Voluntários dos Responsáveis, dando apenas provimento parcial ao *Apelo* da Contribuinte para reduzir a multa qualificada para o patamar de 75%. Confira-se as ementas dos referidos v. Acórdãos:

Acórdão n.º 1301-002.750

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS LEGAIS PRESENTES.

Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente quando se verificam presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária e não restar caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS.

Incabível a exclusão de depósitos bancários que se alega serem provenientes de transferências entre contas de mesma titularidade quando não comprovadas com documentação hábil e idônea.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, exceto quando o sujeito passivo tenha se utilizado de dolo, fraude ou simulação, ou quando ausente o pagamento antecipado, hipóteses em que o prazo é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO LEGAL. SIMPLES OMISSÃO DE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE

Omissão de receita baseada em presunção legal, sem qualquer outra circunstância ligada à ocorrência do fato gerador não pode ensejar a qualificação da penalidade. O fato de a pessoa jurídica estar constituída em nome de interpostas pessoas não altera qualquer característica atinente à ocorrência do fato gerador, inclusive 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.

MULTA AGRAVADA. REDUÇÃO.

Incabível a aplicação da multa de ofício majorada em 50%, quando não se encontram materializados nos autos, de forma inequívoca, os pressupostos previstos na legislação tributária para sua majoração.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da autuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação comercial conjunta.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.

Acórdão n.º 1301-003.776**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. PROLAÇÃO DE NOVA DECISÃO. EFEITOS INFRINGENTES. POSSIBILIDADE.

Constatado que o acórdão embargado contém obscuridade, prolata-se nova decisão para sanar o vício apontado, inclusive com efeitos infringentes ao se constatar a ocorrência de decadência parcial do lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INÍCIO DA CONTAGEM A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, exceto quando o sujeito passivo tenha se utilizado de dolo, fraude ou simulação, ou quando ausente o pagamento antecipado, hipóteses em que o prazo é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ausente comprovação de dolo, fraude ou simulação, em relação aos tributos em que houve comprovação de pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial se dá a partir da data de ocorrência do fato gerador. No caso concreto, não há crédito tributário a ser exonerado, pois os pagamentos antecipados realizados referem-se a períodos de apuração já excluídos do lançamento pela decisão de primeira instância e confirmados no julgamento do recurso de ofício.

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS dos anos-calendários de 2008, 2009 e 2010, exigidas por meio de Autuação lavrada contra a Contribuinte em razão da apuração de infrações de omissão de receitas provenientes de *depósitos bancários de origem não comprovada* e, igualmente, diante da prestação de serviços em geral, constatada por meio das *notas fiscais emitidas e não declaradas pela contribuinte*, com o arbitramento de receitas provenientes de prestação de serviços.

Registre-se, desde já, que as *celeumas* que prevalecem no presente feito são em relação à 1) *qualificação da multa de ofício diante da reiteração da infração* e 2) *nulidade do acórdão - omissão acerca de ponto sobre o qual deveria ter se pronunciado a turma*.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se o minucioso relatório do v. Acórdão de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, ora recorrido:

ROCK STAR MARKETING PROMOÇÕES E EVENTOS LTDA ME e coobrigados recorrem a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância (Acórdão 14-60.099) que julgou parcialmente procedentes as impugnações apresentadas, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF).

Em razão do montante de tributos e juros exonerados, o Presidente do colegiado a quo recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c , art. 1º da Portaria MF nº 03, 03 de janeiro de 2008, haja vista o acórdão de origem ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 1.000.000,00.

Ressalte-se que mesmo com o advento da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, que elevou o limite para interposição de recurso de ofício para R\$

2.500.000,00, o montante exonerado ainda exige novo pronunciamento desta Corte Administrativa.

Por bem retratar o litígio, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, foram constatadas, nos anos-calendário de 2009 e 2010, as seguintes infrações:

- 1) Omissão de receitas, nos anos-calendário de 2009 e 2010, provenientes de depósitos bancários de origem não comprovada.
- 2) Arbitramento do lucro nos anos-calendário de 2009 e 2010;
- 3) Omissão de receitas de prestação de serviços em geral, no ano-calendário de 2010, constatada por meio das notas fiscais emitidas e não declaradas pela contribuinte.

Foi arbitrado o lucro da pessoa jurídica, com fundamento no art. 530, III, do RIR/1999, tendo em vista que a contribuinte, sendo intimada, não apresentou os livros e documentos de sua escrituração.

Foram lavrados os autos de infração exigindo os seguintes valores:

TRIBUTOS	VALOR DO TRIBUTOS R\$	VALOR DOS JUROS DE MORA R\$	VALOR DA MULTA R\$	VALOR TOTAL R\$
IRPJ	5.106.309,66	2.185.605,62	10.263.255,43	17.555.170,71
PIS	342.066,99	148.776,94	698.856,52	1.189.700,45
CSLL	1.515.620,37	649.317,69	3.096.471,96	5.261.410,02
COFINS	1.578.770,85	686.662,97	3.225.491,64	5.490.925,46
TOTAL				29.497.206,64

O enquadramento legal para o lançamento dos tributos encontra-se descrito nos autos de infração.

Consta no processo que, em 02/10/2012, foi lavrado o Termo de Início de Procedimento Fiscal, com ciência da contribuinte em 05/10/2012, solicitando a apresentação dos livros Diário, Caixa, Registro de Entradas de Mercadorias, Registro de Saídas de Mercadorias, Registro de Apuração de ICMS, notas fiscais de saídas de mercadorias e/ou serviços, arquivos digitais de notas fiscais de entrada e saída e extratos bancários de contas em instituições financeiras.

Também foram enviados Termos de Ciência para o domicílio tributário da sócia cadastrada nos sistemas da Receita Federal do Brasil, Honorina Catarina Lopes da Silva, CPF: 094.300.958-89, cuja ciência ocorreu em 23/10/2012.

Em 15/01/2013 foi lavrado o Termo de Constatação e Reintimação Fiscal, com ciência da contribuinte em 18/01/2013, reintimando-a a apresentar os documentos solicitados no Termo de Início de Procedimento Fiscal. A contribuinte não atendeu a nenhuma dessas intimações.

Em 07/03/2013 compareceu à delegacia o Sr Adalberto Palhinha Martins, procurador e contador da contribuinte informando que a empresa não possuía os documentos solicitados, inclusive os Livros Contábeis e Fiscais, e nesse mesmo dia a contribuinte tomou ciência do Termo de Continuidade de Procedimento Fiscal.

Como a contribuinte não apresentou a documentação solicitada, foram expedidas RMF para o Banco HSBC, Banco Citibank S/A (2010), Banco Santander/Real.

Em seguida a contribuinte foi intimada a comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos depósitos efetuados nas contas correntes existentes nos bancos antes relacionados.

Em diligência ao local identificado como sendo o domicílio tributário do sujeito passivo nos sistemas da Receita Federal do Brasil e no cadastro da JUCESP-Junta Comercial do Estado de São Paulo, no endereço Estrada dos Romeiros, 6388, Centro, Santana de Parnaíba - SP, CEP: 06.501-001 foi encontrada uma placa que informava se tratar de um escritório de advocacia de Sidney Aparecido Alcassa. No imóvel constava uma placa informando que o endereço antigo deste local é Avenida Marginal, n.º 36, sobreloja, Santana de Parnaíba / SP - CEP: 06501-075.

De acordo com o sistema CNPJ/Parâmetros existem 84 empresas domiciliadas no endereço Estrada dos Romeiros 6388, e 68 matrizes e 09 filiais no endereço Av. Marginal, 36. Em diligência nesse último endereço, constatou-se tratar de escritório de advocacia que também é utilizado para sublocações para empresas interessadas em ter domicílio tributário em Santana de Parnaíba, funcionando como "endereço virtual", concluindo-se que a contribuinte nunca se estabeleceu nesse local ou teve a presença de qualquer funcionário.

Em que pese todos os esforços e tentativas no sentido de localizar a empresa ou seus responsáveis não foi possível identificar onde realmente estava localizada. A empresa apesar de cientificada da lavratura da Representação para Inaptidão, processo n.º 13896.721785/2013-95, não apresentou quaisquer esclarecimentos e nem adotou qualquer providência no sentido de regularizar sua situação cadastral que se encontra na situação cadastral de INAPTA desde o dia 28/08/2013, nos cadastros da Receita Federal do Brasil.

No Ofício n.º 684/2013-GP, de 24 de Maio de 2013, a Prefeitura do Município de Santana de Parnaíba, em resposta ao Ofício SEFIS/DRF/Barueri n.º 23/2013 informa que "a empresa ROCK STAR MARKETING PROMOÇÕES E EVENTOS LTDA., CNPJ N.º 10.354.248/0001-04, possui cadastro neste Município sob o CCM n.º 63.346, encontra-se bloqueada, até que, apresente os documentos conforme solicitado, de acordo com a Lei n.º 1.826, de dezembro de 1996"

Foi lavrado em 10/09/2013 o Termo de Reintimação e Intimação Fiscal, com ciência pelo contribuinte através do Edital SEFIS/DRF/BRE n.º 108/2013 em 25/09/2013, reintimando-o a apresentar todos os documentos e esclarecimentos solicitados nos seguintes Termos: Termo de Início de Procedimento Fiscal, Termo de Constatação e Reintimação Fiscal, Termo de Constatação e Reintimação Fiscal n.º 2 e Termo de Intimação Fiscal n.º 1.

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 Promoções e Eventos 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.

No dia 27/11/2013 através do despacho do Departamento da Polícia Federal - Superintendência Regional do Estado do Rio de Janeiro foi entregue a esta fiscalização um CD com toda a documentação apreendida no cumprimento do mandado de busca e apreensão acima relatado. Dentre a documentação apreendida constava Notas Fiscais emitidas pelo contribuinte, de prestação de serviços, compreendendo o ano calendário de 2010, e que estão demonstrados no Anexo 1 - Notas Fiscais Rock Star Promoções - Polícia Federal.

Em 12/05/2014 compareceu a esta Delegacia da Receita Federal do Brasil em Barueri o Sr Adalberto Palhinha Martins - CPF: 024.570.678-04, procurador e contador deste contribuinte informando que "a empresa e o Sr ADIR ASSAD não poderiam atender a fiscalização devido ao fato de todos os documentos terem sido apreendidos pela Polícia Federal no seu escritório, e que a mesma estaria de posse desta documentação até a presente data". Cumpre esclarecer que do primeiro Termo lavrado nesta fiscalização, o Termo de Início de Procedimento Fiscal, de 02/10/2012, com ciência do contribuinte através do AR RQ884829119BR, em 05/10/2012, até o dia da apreensão dos documentos pela Polícia Federal na Rua Capitão Otávio Machado, 491 casa, Chácara Santo Antônio - São Paulo / SP, conforme Mandado de Busca e Apreensão e Auto Circunstanciado de Busca e Arrecadação, de 01/10/2013, em anexo a este, passaram-se 361 (trezentos e sessenta e um) dias sem que a empresa apresentasse os Livros Contábeis e Fiscais. O próprio contador Sr Adalberto Palhinha Martins já havia comunicado a esta fiscalização da inexistência destes Livros. Esta fiscalização, de acordo com o compartilhamento autorizado pela Justiça, recebeu todos os documentos apreendidos pela Polícia Federal, e ainda, utilizou cópia das Notas Fiscais neste procedimento, mas não havia qualquer Livro Contábil ou Fiscal entre os documentos apreendidos.

Foi arbitrado o lucro da contribuinte com base no art. 530, III, do RIR/1999, e foi constatada omissão de receitas de prestação de serviços com base nas notas fiscais apresentadas pela contribuinte e aquelas apresentadas pela Polícia Federal. Apurou-se, também, omissão de receitas correspondente aos depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pela contribuinte.

Foi aplicada a multa de ofício qualificada (150%), tendo em vista a constatação de sonegação fiscal caracterizada pela omissão de vultosas quantias de receita auferida nos anos-calendário de 2009 e 2010. Foi constatado que a fiscalizada utilizou-se de "laranjas" ou "testas de ferro" como já amplamente conhecido no jargão popular, que se tratam de interpostas pessoas do verdadeiro sócio da sociedade. É a situação em que a identidade do real sujeito passivo ou do seu responsável é encoberta pela figura de terceiro(s), de forma a prejudicar os interesses da Fazenda Pública, quando da realização financeira do crédito tributário devido, caracterizando-se, portanto, numa interposição fraudulenta. Os sócios de direito dessas empresas, geralmente, são de baixa capacidade econômica, não possuindo bens para garantir o crédito tributário numa eventual execução fiscal. Em troca de favores ou mediante pagamento, emprestam seus nomes para utilização escusa por parte de terceiros. Este expediente foi amplamente utilizado por esta sociedade e seus sócios de fato e de direito caracterizando as ações dispostas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30/11/1964.

Sendo identificada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram o CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, previsto no artigo 1o, inciso I, e II, e artigo 2o, inciso I, da Lei 8.137/90, foi lavrada a REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA

FINS PENAIS - RFFP, com comunicação à autoridade competente para providências cabíveis.

E, pelo fato de a contribuinte não ter apresentado justificativa ou esclarecimento para a falta de atendimento às intimações fiscais, houve 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.

Foi imputada responsabilidade solidária pelo crédito tributário exigido no presente processo a: Adir Assad, Sonia Mariza Branco, Sibely Coelho, Soiany Coelho, Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda., Santa Sonia Empreendimentos Imobiliários Ltda.

Sendo notificada da autuação, a contribuinte ingressou com a impugnação de fls.919 a 935 e 953 a 982, na qual alega:

- *Nulidade do lançamento. Todas as nulidades que afligem o auto de infração, como será evidenciado, resultam das próprias premissas adotadas pela autoridade fiscal, que são contraditórias entre si.*
- *Erro na identificação do sujeito passivo. A autoridade fiscal defende que a contribuinte é "empresa de fachada" e teria sido utilizada por terceiros (embora ela também diga que ela teria se valido de "laranjas") para a movimentação de recursos financeiros.*

Assim, se os valores dos depósitos bancários pertencem, em última análise, somente a Adir Assad - ou ainda que pertencessem a este e a Sônia, Sibely e Soiany, o que excluiria a possibilidade de as últimas serem "laranjas" do primeiro -, não podem pertencer, por imperativo da lógica, à pessoa jurídica. Seria, sob tais circunstâncias, imperiosa a aplicação do § 5º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, por força do qual os interponentes da pessoa jurídica deveriam reputar-se contribuintes, não responsáveis tributários.

Nem se cogite da possibilidade de equiparar a identificação dos supostos interponentes como responsáveis tributários ao que seria correto, isto é, a identificação destes como contribuinte. A uma, porque, diante das contradições encontradas no decorrer do auto de infração, nem mesmo é possível saber quais seriam os interponentes efetivamente tachados como tal pela autoridade fiscal; Sônia, Sibely e Soiany, por exemplo, são consideradas, ao mesmo tempo, como interponentes e como "laranjas". A duas, porque o regime tributário dos contribuintes é aquele que deve ser levado em conta para a válida constituição do crédito tributário fundamentado no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, mas a inclusão dos supostos interponentes no rol de responsáveis em nada influencia a definição da matéria tributável, da base de cálculo e da alíquota dos tributos exigidos. E, por fim, a três, porque a própria titularidade dos recursos depositados (fator que determina a aplicação do § 5º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96) é descrita de maneira ilógica no auto de infração, pois a tentativa de incluir outras pessoas jurídicas supostamente relacionadas às pessoas físicas no rol de responsáveis tributários (Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda. - ME e Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda. - ME) leva a autoridade fiscal a defender que, no final das contas, o dinheiro movimentado pela "empresa de fachada" lhes pertenceria.

- *Nulidade por falta de intimação dos titulares da conta de depósito.*

A autoridade fiscal não poupou esforços para buscar demonstrar que a Rock Star seria uma "empresa de fachada" de Adir Assad e/ou das pessoas físicas (ninguém sabe ao certo), um simulacro, uma mentira, mas, ao mesmo tempo,

deu-se por satisfeita com a intimação das administradoras "de direito" desta ("laranjas", dentre outros) para a apresentação de provas sobre a origem dos montantes depositados, em atendimento ao que exige o caput do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96. Mas, se a empresa é "de fachada", que sentido faria intimá-la para dizer algo sobre o dinheiro que, em última instância, não lhe pertence?

A falta de intimação do titular da conta bancária no procedimento de aplicação do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 é causa de nulidade material do auto de infração.

- *Nulidade por erro na identificação da base de cálculo e do aspecto temporal do fato gerador.*

A autoridade fiscal fez algo inexplicável: escreveu páginas e páginas sobre a tal "empresa de fachada", sobre o esquema de interposição fraudulenta supostamente adotado pelos seus "sócios de direito", ou apenas por Adir Assad (as afirmações são contraditórias quanto a este particular), e, mesmo assim, calculou o IRPJ e a CSLL com base no lucro arbitrado da "empresa fantasma" (termo utilizado em um dos documentos da investigação aludida pela autoridade fiscal).

Dessa forma, a eleição do lucro arbitrado com base de cálculo do auto de infração é absolutamente ilegal, por contrariar gritantemente o § 5º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96.

A falha do auto de infração atinente à correta identificação do sujeito passivo, em consonância com o § 5º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, também infirma a determinação do aspecto temporal do fato gerador realizada no trabalho fiscal. Como já foi dito, o auto de infração impõe exigências a título de IRPJ/CSLL calculadas com base no lucro arbitrado. A incidência do IRPJ/CSLL sujeito ao lucro arbitrado, como se sabe, tem aspecto temporal trimestral. Tal aspecto temporal, porém, é completamente diferente daquele que haveria de ser levado em consideração acaso fosse aplicado o § 5º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96: o imposto de renda seria calculado, neste caso, em periodicidade anual (considerando-se os valores depositados auferidos e tributáveis na data do depósito, consoante dispõe o § 4º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96). Pelo exposto, vê-se que o § 5º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 acarreta erro quanto à identificação do aspecto temporal do fato gerador.

- *Nulidade por erro na identificação da alíquota.*

As alíquotas do IRPJ aplicadas pela autoridade fiscal (15% mais o adicional de 10%) somente seriam corretas se a "empresa de fachada" pudesse ser considerada "efetiva titular" dos depósitos bancários autuados. Tal premissa, porém, é negada à exaustão pela autoridade fiscal. Assim sendo, deveria, se fosse o caso, ter aplicado as alíquotas adequadas aos "efetivos titulares" – repetindo-se, aqui, a problemática acerca da precisa identificação do(s) suposto(s) interponentes, derivada da contraditória linha de argumentação desenvolvida no auto de infração.

- *Nulidade por erro na identificação da matéria tributável e do fato gerador.*

A incorreta identificação do sujeito passivo (contribuinte) - atestada a partir das próprias premissas do auto de infração, como visto acima - fez a autoridade fiscal cobrar tributos errados - todos eles -, incorrendo, assim, em grave erro relativo à identificação matéria tributável.

Omissão de receitas é matéria tributável errada, uma vez que não seria possível nomear qualquer "efetivo titular" do dinheiro movimentado pela "empresa de

fachada" que fosse pessoa jurídica; poder-se-ia, no máximo, cogitar de "omissão de rendimentos", mas a autoridade fiscal não se deu conta disso. Não há como se falar, diante dos próprios fundamentos do auto de infração, em "renda da pessoa jurídica" ou "receitas da pessoa jurídica".

- *Nulidade por vício de motivação (notas fiscais emitidas pela "empresa de fachada").*

Se a empresa é tida como "fantasma", desprovida de substância econômica própria (e isto é defendido de maneira recorrente pela autoridade fiscal, sobretudo para a defesa da caracterização do alegado evidente intuito de fraude), ela não deveria ser considerada como sujeito tributário autônomo para fins de atribuição da titularidade de valores tributáveis.

Em vista disso, ainda que se pudesse ter como tributáveis os montantes indicados em notas fiscais "formalmente" emitidas pela "empresa de fachada", tais valores deveriam (fosse o caso) ser tributados como rendimentos dos sujeitos interpostos, não da própria empresa de fachada.

- *Nulidade por inconsistência lógica do auto de infração.*

As contradições a seguir relacionadas maculam a motivação da autuação:

1) *"empresa de fachada": a pessoa jurídica nomeada como contribuinte é, ao mesmo tempo, "empresa de fachada" e dona do dinheiro que por sua conta bancária circulou; como seria possível ser "empresa fantasma" e "efetiva titular" da conta de depósitos ao mesmo tempo? Além disso, afirma-se que ela teria utilizado "laranjas" para mascarar a identidade de seus "sócios de fato"; como se isto fosse possível (aqui valeria, à autoridade fiscal, uma revisão das noções fundamentais do direito societário), e como se não fosse insólita a afirmação de que uma "empresa fantasma" pudesse ela própria estar por detrás de outras "fantasmas";*

2) *Adir Assad: é apontado como o único interponente (o mentor de todo o suposto esquema de sonegação), mas, ao mesmo tempo, é tido como apenas um dos "sócios de direito" da "empresa de fachada";*

3) *Sônia, Sibely e Soiany: são tidas como interponentes dos "sócios de direito", mas, concomitantemente, são descritas como "laranjas" de Adir Assad; como poderia um "laranja" usar outros "laranjas"?*

Mas as contradições do Auto de Infração não param por aí. Quando tenta, com notável esforço, atribuir "responsabilidade" -a quem, se fosse o caso, deveria ser contribuinte, na realidade - a autoridade fiscal invoca, indistintamente, as hipóteses do artigo 124 e 135 do CTN. Não se dá conta, porém, do fato de que o artigo 124 disciplina a obrigação solidária, e o artigo 135 trata da responsabilidade pessoal.

A motivação do auto de infração (requisito material, à luz do artigo 142 do CTN e do artigo 50 da Lei nº 9.784/99) não se pode dizer ausente, mas é sem dúvida, imprestável. Daí a nulidade material do lançamento ora combatido.

- *Indevido uso de informações bancárias obtidas sem autorização judicial.*

Os extratos bancários utilizados pela D. Autoridade Fiscal para fundamentar a presente autuação foram obtidos diretamente das instituições bancárias mediante mera Requisição de Movimentação Financeira (RMF), sem qualquer autorização judicial para a quebra do sigilo bancário da Impugnante.

Assim, o presente lançamento demonstra-se nulo de pleno direito, tendo em vista que efetuado com base em prova ilícita decorrente da ilegal quebra de sigilo bancário não autorizada por ordem judicial específica.

As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento reconhecem a possibilidade da discussão da constitucionalidade de lei e decreto em âmbito administrativo nos casos em que tenham sido declarados inconstitucionais pelo plenário do STF.

O plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), em julgamento do Recurso Extraordinário n.º 389.808/PR realizado em 15/12/2010, colocou fim à discussão quanto à quebra do sigilo bancário dos contribuintes para fins fiscais, afastando a possibilidade de a Receita Federal ter acesso direto aos dados bancários sem ordem emanada do Poder Judiciário.

Dessa forma, uma vez que o Tribunal Pleno do STF considerou inconstitucional a legislação que daria suporte ao indevido acesso obtido pela fiscalização a informações e documentos protegidos por sigilo bancário - Lei complementar n.º 105/01, regulamentada pelo decreto n.º 3.724/01 - deverão igualmente os órgãos julgadores administrativos reconhecer a nulidade do lançamento que embasou o presente auto de infração, uma vez que, como se verá, fora fundado em provas ilícitas.

Como se verá a seguir, entretanto, à luz do acórdão de julgamento do Recurso Extraordinário n.º 389.808/PR proferido pelo Tribunal Pleno do STF, o artigo que autorizou a quebra do sigilo bancário da Impugnante encontra-se eivado de inconstitucionalidade, sendo nulo o presente auto de infração, uma vez que lastreado em informações obtidas de forma ilegal junto às instituições financeiras.

- *A inconstitucionalidade da Lei Complementar n.º 105/01 e do Decreto n.º 3.724/01 face ao art. 5º, "caput" e inciso X, da Constituição Federal*
- *A violação do art. 5o, XII, da Constituição Federal pela Lei Complementar n.º 105/01*

O artigo 5o da Constituição Federal prevê em seu inciso XII a inviolabilidade do sigilo de dados, inclusive os bancários, de qualquer cidadão, sigilo esse passível de flexibilização somente em casos excepcionais, autorizados por ordem judicial.

- *A violação do art. 145, § 1º, da Constituição Federal pelo art. 6º da Lei Complementar n.º 105/01 Conforme destacado qualquer Poder da República, qualquer órgão do Estado, submete-se, no exercício de suas prerrogativas constitucionais, às limitações impostas pela autoridade suprema da Constituição Federal.*

- *Nulidade do lançamento tributário fundamentado em provas ilícitas. Inconstitucionalidade da quebra de sigilo bancário sem autorização judicial prévia*

Diante das inconstitucionalidades acima apontadas, o presente auto de infração demonstra-se nulo de pleno direito, visto estar fundamentado em provas obtidas ilicitamente, por meio da quebra de sigilo bancário desacompanhada de autorização judicial específica.

- **INCORRETA APLICAÇÃO DA PRESUNÇÃO -NECESSIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS DO MESMO TITULAR**

A autoridade fiscal afirma que teria já desconsiderado as transferências provenientes de contas do mesmo titular quando da aplicação da presunção. Tal afirmação, porém, não resiste a uma análise mais detida, à luz do estatuto lógico que a própria autoridade fiscal impôs à dedução das acusações que formulou.

Com efeito, não fosse este um caso que envolvesse a acusação de interposição fraudulenta, não mereceria reparos o trabalho fiscal. Como se pode ver no auto de infração, houve o cuidado de se desconsiderar as transferências eventualmente provenientes de outras contas de titularidade da própria pessoa jurídica atuada.

Nada obstante, a autoridade fiscal não se limitou a aplicar, de maneira simples e direta, a presunção do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96. Mais que isto, fez um grande esforço para tentar demonstrar que a pessoa jurídica atuada seria "empresa de fachada", "sociedade fantasma", e, portanto, não seria titular "efetiva" dos valores movimentados nas contas que, apenas formalmente, seriam mantidas em seu nome.

O esforço da autoridade fiscal, à evidência, deveu-se à preocupação - em alguns momentos, excessiva - de oferecer subsídios para a eventual responsabilização das pessoas físicas que seriam os "sócios de fato" da pessoa jurídica atuada. Não está explícito no auto de infração, mas é possível compreender, com considerável plausibilidade, que a autoridade fiscal foi tomada pelo temor de que o lançamento tributário poderia resultar inócuo se lavrado apenas contra a pessoa jurídica atuada; deveras - a autoridade fiscal deixa transparecer -, ela acreditava que a capacidade econômica supostamente manifestada pelos depósitos bancários identificados não pertenceria à própria pessoa jurídica atuada, mas a terceiros - os seus "sócios de fato". Estes - os "sócios de fato" - seriam os verdadeiros "donos do dinheiro", logo, efetivos titulares das contas bancárias mantidas (repita-se o que afirma a autoridade fiscal) apenas formalmente em nome da pessoa jurídica atuada.

Embora a pessoa jurídica atuada tenha sido expressamente e consistentemente tratada como "empresa de fachada", no momento em que foi aplicado o inciso I do § 3º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, a autoridade fiscal "fez de conta" de que ela seria verdadeira e efetiva titular das contas bancárias mantidas "apenas formalmente" em seu nome, bem como dos valores que por ela transitaram.

Se tivesse sido bem sucedida no labor hermenêutico, assumindo a responsabilidade pelo que disse, a autoridade fiscal teria constatado que:

(i) muitos dos depósitos atuados provieram de outras empresas que, segundo o auto de infração, seriam "empresas de fachada" dos mesmos sócios de fato que os da empresa atuada;

(ii) segundo o auto de infração, o dinheiro movimentado por estas empresas não lhes pertenceria, mas aos sujeitos interponentes, que delas se utilizariam para manter na penumbra grandes somas de dinheiro; e

(iii) logicamente, à luz das duas afirmações anteriores, os depósitos provenientes de todas as outras "empresas de fachadas" proviriam de contas cujos "efetivos titulares" - os únicos que interessam para a aplicação da lei, nos termos do já citado § 5º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 - são os mesmos "efetivos titulares" que os das contas mantidas "apenas formalmente" em nome da empresa atuada.

Insista-se neste ponto. Ao adotar a tese da rede de "empresas de fachada", a autoridade fiscal assume que os "sócios de fato" da empresa autuada seria o "efetivo titular":

(i) das contas bancárias mantidas apenas formalmente em nome da empresa autuada;

(ii) das contas bancárias mantidas apenas formalmente em nome das demais "empresas de fachada"; e

(iii) conseqüentemente, dos valores movimentados em todas estas contas bancárias.

Assim sendo, seria impossível não concluir que estar-se-ia diante, na espécie, de valores de mesma titularidade (efetiva) circulando entre contas bancárias mantidas, apenas formalmente, pelas "empresas de fachada". Mas a titularidade formal é desprezada pela autoridade fiscal. Se o que interessa para o auto de infração é a titularidade efetiva, então não se poderia dizer algo diverso do seguinte: tratava-se (o dinheiro transferido entre as "empresas de fachadas") de montantes saindo de "um bolso", e entrando em "outro bolso", mas sempre do(s) mesmo(s) efetivo(s) titular(s).

● NECESSIDADE DE EXCLUIR OS VALORES JÁ TRIBUTADOS DA BASE DE CÁLCULO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Na remota hipótese de não se ter concluído, já com base nas razões anteriormente aduzidas, no sentido da necessidade de cancelar-se o auto de infração - hipótese que se cogita apenas a título argumentativo então, ao menos, deverão ser excluídos da base de cálculo dos lançamentos os montantes espontaneamente declarados e tributados pela empresa autuada.

A autoridade fiscal reconhece que houve montantes declarados como receitas nas DIPJs da empresa autuada, e que sobre estes montantes foram calculados os tributos pertinentes, conforme consta das DCTFs correspondentes aos períodos autuados.

Nada obstante, afirma a autoridade fiscal que não seria possível excluir tais montantes da base de cálculo do lançamento porque, não tendo a empresa autuada apresentado condições de disponibilizar os seus livros contábeis e fiscais, teria se tornado impossível realizar o cotejo entre as receitas supostamente omitidas, e aquelas espontaneamente declaradas.

Como se extrai do auto de infração, a autoridade fiscal optou por sujeitar a empresa autuada ao lucro arbitrado. O lucro arbitrado é, em si, uma ficção legal, consistente na aferição arbitrária de uma margem de lucros a partir de certos dados conhecidos.

Insta salientar, nesta ordem de idéias, que o lucro arbitrado não é uma grandeza que pode ser adicionada a outra forma de apuração do lucro tributável, nomeadamente o lucro real ou o lucro presumido. A legislação não permite, com efeito, que um mesmo contribuinte apure, ao mesmo tempo, o lucro arbitrado e o lucro real, ou o lucro arbitrado e a o lucro presumido.

Nestes termos, não faz sentido a autoridade fiscal cobrar tributos com base no lucro arbitrado, e, ao mesmo tempo, fechar os olhos para o que já foi declarado e submetido ao regime do lucro presumido. Devem, portanto, os valores declarados e tributados espontaneamente pelo contribuinte ser excluídos do lançamento, como reconhecimento de que a adoção do lucro arbitrado possui

um efeito substitutivo com relação ao lucro real ou presumido, e, uma vez realizada, dá origem a um único lucro tributável.

VI - DESCABIMENTO DA APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E MAJORADA

- **Ausência de Comprovação do "Evidente Intuito de Fraude".**

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

Registre-se, neste passo, 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.

Quanto à suposta utilização de "laranjas", o que se tem é a descrição de suposta fraude cometida pelo suposto "sócio de fato", o qual, no presente caso, figura como "responsável tributário".

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" não teria sido feita para impedir o conhecimento ou a ocorrência do fato gerador, nem ocultar quaisquer condições pessoais do contribuinte. A utilização de "laranjas" teria se prestado a ocultar o responsável tributário, e o artigo 73 da Lei n.º 4.502/64 (assim como os artigos 71 e 72, aos quais ele remete) não fazem qualquer menção ao conhecimento da responsabilidade ou às condições pessoais do responsável.

- **Ausência de embaraço à fiscalização.**

Deve, ainda, ser cancelada a majoração da penalidade (aumento de 50% da penalidade imposta) em razão da ausência do alegado embaraço à fiscalização.

No caso presente, a autoridade fiscal afirma que a Impugnante noticiou, no curso da ação fiscal, que os livros fiscais e comerciais solicitados não existiriam, e que todos os demais documentos de que se poderia dispor houveram sido apreendidos pela Polícia Federal.

Não houve, assim, ausência de resposta - embaraço à fiscalização - em sentido próprio. Ocorreu, simplesmente, que a autoridade fiscal não gostou da resposta que recebeu, desaprovou o conteúdo do que lhe foi reportado. Mas não há, nisto, o elemento do embaraço, que permite o agravamento da penalidade.

Até porque - eis o segundo dos aspectos antes mencionados - diante da informação recebida, não poderia, jamais, a autoridade fiscal vislumbrar embaraço, mas um caminho certo para prosseguir com a ação fiscal: a via do arbitramento.

Pelo exposto, deve ser cancelado o agravamento da penalidade, diante da ausência do seu pressuposto, qual seja, o embaraço à fiscalização.

- **Ausência de Dolo e Embaraço no caso das Notas Fiscais emitidas**

O simples fato de ter havido a emissão de notas fiscais seria, em tal contexto, suficiente para descaracterizar o evidente intuito de fraude. Em casos como este, em que a prestação de serviços, e as receitas correspondentes, são documentadas, posto que não sejam declaradas, há, quando muito, pura

omissão de receitas. Tanto assim que, em tais casos, nem mesmo carece, a autoridade fiscal, de valer-se de qualquer presunção legal.

Conclusão diversa, registre-se, tornaria completamente vazia a expressão "simples apuração de omissão de receita", constante da Súmula CARF 14.

Do mesmo modo, no caso das notas fiscais, não como se cogitar de embaraço à fiscalização, pois os documentos estavam em poder de terceiros, e, no final das contas, a autoridade fiscal conseguir reunir todos os elementos de que necessitava para autuar.

Deve, assim, ser cancelada a parcela da qualificação, assim como a parcela do agravamento da multa incidente sobre as receitas objeto das notas fiscais emitidas pela empresa autuada, diante da ausência dos pressupostos da qualificação e do agravamento.

● *Diante do exposto, a Impugnante requer seja declarada a nulidade material da presente autuação. Caso assim não entenda, seja reconhecida a decadência; a ilegitimidade da quebra do sigilo bancário da Impugnante e, subsidiariamente, a exclusão das multas aplicadas.*

● *Requer, outrossim, que todas as intimações e notificações a serem feitas, relativamente às decisões proferidas neste processo sejam encaminhadas aos seus procuradores, todos com escritório na Capital do Estado de São Paulo, na Avenida Angélica, n.º 2.163, conjunto 61, em atenção a RAFAEL PINHEIRO LUCAS RISTOW, bem como sejam enviadas cópias à Impugnante, no endereço constante dos autos.*

● *Finalmente, a Impugnante protesta por todos os meios de prova em Direito admitidas, notadamente pela juntada de novos documentos.*

Adir Assad ingressou com a impugnação de fls. 985 a 1009, alegando:

● *Impossibilidade de responsabilização solidária.*

Como exposto no termo de verificação fiscal, o Impugnante foi considerado responsável solidário pelos débitos lançados contra a pessoa jurídica autuada, com arrimo nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, ambos do Código Tributário Nacional.

O que se vê quando da apuração do interesse comum, em se tratando de crédito tributário, ele existe quando o agente (i) atuar em conjunto com o sujeito passivo e (ii) com o mesmo intuito específico em relação ao fato gerador.

Tem-se responsabilidade pessoal quando o agente (i) praticar atos com excesso de poderes ou infração à lei e (ii) for diretor, gerente ou representante do sujeito passivo principal.

Como se verifica do termo de verificação fiscal, os supostos fatos geradores foram praticados em 2009 e 2010, todavia, das "provas" apresentadas, nota-se que a maior parte delas se refere a períodos entre 2004 e 2008 e entre 2011 e 2013. Frise-se: não há prova no tocante aos anos-calendário de 2009 e 2010.

Note-se:

(i) O LinkedIn e o Twitter são redes sociais criadas em anos anteriores a 2008;

(ii) os e-mails são de 2008;

(iii) as faturas de passagens aéreas são de 2008;

(iv) a suposta intermediação com a "Vivo Rio" é de 2008;

(v) as correspondências bancárias e DARFs são de 2008, 2011, 2012 e 2013;

- (vi) as guias da Previdência Social são de 2012;
- (vii) a lista de documentos enviada ao contador é de 2012, e
- (viii) os recortes da revista Veja são de 2012 e 2013.

Além de as "provas" expostas no termo de verificação fiscal não se referirem aos anos-calendário de 2009 e 2010 e, portanto, não demonstrarem nada em relação a tais períodos, deve-se ter em mente que grande parte delas somente trata da empresa Rock Star Marketing Ltda.

E nem se confunda o nome da empresa acima referida com a empresa autuada, pois esta - Rock Star Marketing Promoções e Eventos Ltda. - difere inclusive quanto ao CNPJ. Ora, o presente caso se tornou um poço de presunções simples e de má qualidade, mas permitir que sejam utilizadas "provas" de outra empresa para auto de infração lavrado contra a pessoa jurídica em comento já é demais.

É ainda mais manifesta a ausência de elo entre o Impugnante e a Rock Star Marketing Promoções e Eventos Ltda. quando se nota que a Fiscalização não foi capaz de trazer uma prova sequer de um contato entre ambos.

Desse modo, por não haver qualquer evidência específica que atrele o Impugnante à Rock Star Marketing Promoções e Eventos Ltda., mas, tão somente, provas banais uma suposta ligação com a Rock Star Marketing Ltda., por mais essa razão não pode ser mantido o Impugnante no pólo passivo deste processo.

- Efetiva ausência de provas da responsabilidade pessoal e solidária: O TVF traz assertivas e evidências imprestáveis a demonstrar qualquer fraude

- Irrelevância das "evidências" trazidas no TVF

A análise das "provas" trazidas no termo de verificação fiscal não deve apenas vincular o Impugnante à pessoa jurídica autuada, mas, sim, e principalmente, demonstrar de forma cabal os atos de gestão ou atos em comum praticados por ele que teriam levado diretamente à fraude imputada à pessoa jurídica autuada.

Analisa-se a seguir, uma a uma, as "provas" trazidas no termo de verificação fiscal de que o Impugnante teria alguma responsabilidade sobre a pretensa fraude imputada à pessoa jurídica autuada.

Linkedin. Twitter e Cartão de Visitas

Como adiantado nos parágrafos anteriores, a banalidade das "provas" e "evidências" trazidas no termo de verificação fiscal assustariam até mesmo os maiores defensores do Fisco Federal.

Exemplo disso são as contas do Linkedin e do Twitter e o cartão de visitas do Impugnante, que comprovariam sua ingerência sobre a pessoa jurídica autuada.

Em primeiro lugar, deve-se atentar ao fato de que o Impugnante já foi sócio da Rock Star Marketing Ltda., e as ocorrências no Twitter e no Linkedin, bem como seu cartão visitas, são meros resquícios de sua antiga relação com a empresa.

Também não é possível saber, pelo termo de verificação fiscal, desde quando essas contas estão abertas, e nem quando esses dados referentes à Rock Star Marketing Ltda. foram inseridos na internet. Da mesma forma, impossível saber quando firam prensados os tais cartões de visita, pois não datados.

Mas o bom senso é capaz de responder a essa pergunta, pois, tendo sido o Impugnante sócio dessa empresa até 29/08/2007, é notório que essas informações constantes no Twitter e no LinkedIn são antigas, e não foram retiradas da internet por mera desídia.

Quanto ao cartão de visitas, note-se que ele sequer aponta qual seria a função do Impugnante na empresa, de modo que não há como saber se esse "documento" se refere à época em que foi sócio da Rock Star Marketing Ltda, ou se foi um cartão preparado para que o Impugnante prestasse serviços à empresa. Nota-se, mais uma vez, amplas possibilidades, e nenhuma certeza.

Mais que isso, não há como vincular essas contas em redes sociais e o cartão de visitas a qualquer ato com excesso de poderes, ou mesmo alçar o Impugnante à condição de interessado na suposta fraude imputada à pessoa jurídica autuada.

Essa "prova", portanto, não atrai a aplicação dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, ambos do Código Tributário Nacional.

E-mails

Mencione-se novamente que os e-mails recortados e colados no termo de verificação fiscal, (i) não se referem aos anos de 2009 e 2010, (ii) boa parte sequer envolve o nome do Impugnante e (iii) o domínio envolvido é "@rstar".

Ora, e-mails que não se referem ao período autuado, como dito, não podem comprovar absolutamente nada. Da mesma forma, os e-mails que não se referem ao Impugnante não podem gerar consequências a ele.

O primeiro e-mail trazido tem título "confirmação de agendamento", e nele não há referência ao nome do Impugnante, nem a qualquer ato referente à fraude imputada à pessoa jurídica. Este e-mail foi encaminhado, provavelmente, para uma agência de turismo.

O segundo e-mail, sob título "valor para depósito", menciona de passagem o nome do Impugnante em uma aquisição de duas motocicletas - uma Sundown Motard e uma Sundown Future. É notório que o valor dessas duas motocicletas, somados, não chegam a R\$ 20.000,00.

Ora, a troca de e-mails entre pessoas que pertencem ao círculo de convivência do Impugnante, referentes aos mais diversos assuntos, tais como a compra de duas motocicletas não podem gerar a presunção de que o Impugnante é gestor da empresa.

Além disso, impossível aferir dessa comunicação algum ato praticado com excesso de poderes ou contra a lei - frise-se, as pessoas do e-mail estão combinando a compra de duas motos!

Não menos importante, e como já dito, o valor das motocicletas não chega a R\$ 20.000,00, ou seja, montante completamente desconexo com a vultosa quantia exigida por meio do auto de infração. Quando muito, esse e-mail serviria para responsabilizar o Impugnante por R\$ 20.000,00 do total de milhões exigidos no auto de infração.

O terceiro e-mail, sob título "doido", foi enviado pelo Impugnante para Sônia Branco e se refere a um depósito de R\$ 1.000,00, aparentemente sobre uma aquisição de um "capacete do He-man".

As considerações feitas em relação às motocicletas também são válidas para este e-mail, pois essa troca de mensagens não demonstra^ mais do que

aparenta, ou seja, que o Impugnante tem contato informal com os atuais sócios da empresa Rock Star Marketing Ltda. \s

Por fim, o quarto e-mail constante do termo de verificação fiscal, sob título "conta do Bradesco Jesus", refere-se a uma palestra provavelmente ministrada por um professor da Faculdade Getúlio Vargas, em algum evento que tenha sido organizado pela Rock Star Marketing Ltda.

Nesse e-mail, é solicitado ao Sr. Adir e à Sra. Sibely o depósito do valor referente à palestra, todavia, tendo o Impugnante sido sócio da empresa em questão em anos anteriores, e mantendo uma boa relação com os sócios atuais da empresa -indicando clientes, muitas vezes - nada mais natural que o próprio cliente se refira também a ele na comunicação.

Mesmo assim, é impraticável entender que esse quarto e-mail demonstre que o Impugnante fosse gestor da empresa. Mas ainda que essa comunicação desse ensejo a alguma dúvida quanto à participação do Impugnante na gestão da empresa, falta a demonstração do dolo, do ato ilícito, com excesso de poderes, isto é, justamente aquele que ensejaria a responsabilidade.

Ainda nessa esteira, deve-se dizer da completa falta de demonstração de interesse comum do Impugnante em relação aos atos ilícitos.

Compra de Passagens Aéreas

Apesar de repetitivo, é inevitável frisar que as faturas de passagens aéreas apresentadas no termo de verificação fiscal (i) não se referem aos anos de 2009 e 2010 e (ii) foram emitidas pela Rock Star Marketing Ltda, pessoa jurídica diversa daquela autuada neste processo.

Mas a realidade é que, mesmo se fosse necessário analisar o seu conteúdo, elas de nada serviriam à vinculação do Impugnante à pessoa jurídica autuada.

Em primeiro lugar, dentre os beneficiários das passagens emitidas pela Rock Star Marketing Ltda., constam também a Sra. Sibely Coelho e o Sr. Rômulo Paperono.

Ora, o Sr. Rômulo Paperono não foi acusado de chefiar uma quadrilha de estelionatários simplesmente por constar em uma fatura de passagem aérea, assim como a Sra. Sibely foi acusada de ser "laranja" desse pretense esquema, mas passou ao longe da acusação principal.

Indaga-se, essa evidência serve apenas para incriminar o Impugnante? Isto é, trata-se de uma prova sob medida para ele? A resposta é notória: essas faturas nada demonstram.

E a incerteza é latente neste caso, pois estas passagens podem ter sido emitidas pelos mais variados motivos, pois (i) o Sr. Adir pode ter sido chamado a prestar serviços para a Rock Star Marketing Ltda. ou (ii) a empresa pode ter feito cortesia ao seu ex-sócio etc. i

Sendo a Rock Star Marketing Ltda. uma empresa que tem como principal ativo os contatos com produtores e artistas, não é demais supor que, muitas vezes, seja de bom grado enviar um antigo contato, no caso o Impugnante, para tratativas sobre novos negócios. Isso não denota fraude alguma, mas, sim, um "modus operandi" comum nesse nicho negocial.

Quando muito, poderia a Fiscalização questionar se não haveria contribuição previdenciária sobre alguma comissão recebida pelo Impugnante (pois seria

salário ou remuneração indireta), algo que sequer se questionou até o presente momento.

Em segundo lugar, além de não haver qualquer demonstração de ingerência por parte do Impugnante pelo simples fato de ter se beneficiado de algumas passagens aéreas, a emissão destas passagens jamais seria capaz de vincular o Impugnante ao ato ilícito de que se acusa a pessoa jurídica autuada.

Correspondências bancárias. Darf e Guias da Previdência Social

Toda a documentação referida neste título também segue o padrão das demais "provas" trazidas no termo de verificação fiscal, ou seja, (i) não se referem aos anos de 2009 e 2010 e (ii) não tem qualquer relação com a pessoa jurídica autuada.

Quanto às correspondências bancárias recebidas em nome do Impugnante no mesmo endereço da Rock Star Marketing Ltda., vale lembrar que ele foi sócio dessas empresas em períodos anteriores.j

Enfim, é de se indagar por mais essa vez como os endereços dessas correspondências vinculam o Impugnante à pessoa jurídica autuada, vez que não demonstram qualquer ato de gestão, e muito menos ato com excesso de poderes ou contra a lei. Aliás, sequer se trata de conduta.

E qual seria o interesse comum emanado pelo endereço constante da correspondência bancária do Impugnante? Nenhum.

Quando muito, a correspondência em questão poderia servir como ponto de partida para outras verificações, tais como um vínculo empregatício, a prestação de serviços ou, quem sabe, até mesmo uma sociedade oculta. Mas tudo isso não poderia ser presumido.

A sequência de Darf e GPS aponta para existência de pagamentos de tributos da Rock Star Marketing Ltda. por uma empresa denominada Legend Eng Associados Ltda., e para pagamento de tributos do Impugnante por essa mesma empresa denominada Legend.

A uma, onde é que a empresa autuada entraria nessa estória e qual com o Impugnante demonstrado por esses DARFs e GPS?

A duas, a constatação de que a empresa Legend pagou tributos em favor do Impugnante e da Rock Star Marketing Ltda., quando muito, serviria para vincular o Impugnante à Legend, e não à empresa autuada.

Por fim, a verificação de que alguns tributos das pessoas referidas acima pela empresa Legend nada tem a ver com a fraude imputada à pessoa jurídica, e muito menos com a suposta gestão com excesso de poderes dela pelo Impugnante.

Lista de documentos enviada ao contador

Segundo a Fiscalização, a lista de documentos enviada ao contador, Sr. Adalberto Palhinha, revelaria que o Impugnante seria o responsável pelo termo de verificação fiscal.

Não se fala sobre quem enviou a lista, mas apenas que ela foi "enviada ao contador". Simples assim. Como se isso não fizesse diferença.

Além disso, como exaustivamente referido, a documentação enviada ao contador, não se sabe por quem, tem aparentemente Darf, guias da Previdência e do INSS com vencimento em 2012, ou seja, completamente fora do período autuado.

Segundo a Fiscalização, "os documentos abaixo demonstram mais uma vez o relacionamento existente" entre diversas pessoas jurídicas e o Impugnante, todavia, esqueceu-se a Fiscalização de justificar seu raciocínio.

Aparentemente, as empresas e o Impugnante seriam relacionados simplesmente por supostamente terem o mesmo contador. Este ponto merece uma pausa, pois se essa assertiva é verdadeira, todas as empresas do país que contratam contabilidade externa deverão, antes de fazê-lo, proceder a uma auditoria para saber quais são os demais clientes do contador a ser contratado.

Caso contrário, todas essas empresas poderão ser colocadas no mesmo "cesto" de eventuais fraudadores, ou, mesmo, terão de responder a autos de infração com os quais não têm qualquer relação.

Recortes da Revista Veja

A utilização, como "prova", de um recorte de revista é talvez a prova mais emblemática de um auto de infração sem conteúdo.

Como dito de início, se fosse mesmo verdade que existe uma fraude latente praticada pelo Impugnante, certamente não seria necessário colacionar nos autos um recorte de revista.

Não é possível que, mesmo se utilizando de provas emprestadas de um processo criminal (não concluído), resultante de uma operação com quebra de todos os sigilos possíveis e imagináveis de todos os suspeitos, a Fiscalização só conseguiu uma meia dúzia de recortes de correspondências bancárias, e-mails sobre assuntos triviais e algumas reportagens da Revista Veja.

Apenas por boa vontade, e não mais do que isso, o Impugnante analisa a seguir se (i) realmente as reportagens se referem ao que menciona a Fiscalização e (ii) se, por ela, demonstra-se qualquer relação do Impugnante com atos fraudulentos.

As datas das reportagens foram mencionadas pela própria Fiscalização no termo de verificação fiscal (2012 e 2013), o que leva o Impugnante a novamente mencionar que nada há em relação aos anos de 2009 e 2010.

Note-se, também, que o início do parágrafo dá a entender que a mídia em geral publicou reportagens sobre o tema, mas, na realidade, a única fonte da Fiscalização é revelada ao final - a Revista Veja.

No que se refere ao conteúdo das reportagens, afirma a Fiscalização que o Impugnante admite que as empresas são suas, todavia, nas referidas reportagens não há assertiva alguma nesse sentido. Diferente disso, em uma delas consta que o Impugnante "não quis dar entrevista".

Refuta-se, também, de toda a fonte utilizada como prova, pois a Revista Veja é o veículo de comunicação que já condenou à força o ex-presidente Luis Ignácio Lula da Silva, a Presidente Dilma Roussef, metade do Congresso Nacional, boa parte dos Governadores e Prefeitos do país, e todo e qualquer cidadão que tenha alguma tendência que não seja a extrema direita.

Não se condena que a Revista exponha seu ponto de vista com a parcialidade que lhe é peculiar, pois isso faz parte do "jogo democrático", mas há um grande salto entre ler e compartilhar dessas idéias e utilizar essa pregação ideológica como prova em um processo administrativo fiscal.

Ao final, deve-se realizar o juízo que vem sendo exercido desde o início da presente defesa, com o intuito de verificar se a "prova" colacionada serve para

demonstrar (i) interesse comum, (ii) ato de gestão e (iii) conduta com excesso de poderes.

O Impugnante deixa ao intérprete que tire suas próprias conclusões quanto ao conteúdo das reportagens, mas não é possível aduzir do texto algo que forneça ao Impugnante a condição de gestor da pessoa jurídica atuada. Se nem isso é possível, que se pode dizer, então, da demonstração do ato com excesso de poderes e do interesse comum?

Síntese sobre as "provas" constantes do TVF

Os recortes trazidos pela Fiscalização que tinham o intuito de vincular o Impugnante à pessoa jurídica atuada não cumprem o seu papel.

Da maior parte das "provas" não se extrai nem mesmo um vínculo entre o Impugnante e a pessoa jurídica atuada. E daquelas "evidências" que, de alguma forma, atrelam o Impugnante a uma ou outra pessoa jurídica, nenhuma delas é capaz de comprovar um ato de gestão sequer praticado pelo Impugnante.

Por consequência, se não há demonstração de condutas do Impugnante junto à pessoa jurídica atuada, impossível que se verifique o interesse comum na fraude e a conduta com excesso de poderes ou contrária à lei.

Há, evidentemente, uma gradação das provas em que o degrau mais baixo seria a vinculação do Impugnante à pessoa jurídica atuada, o degrau do meio seria a demonstração de que ele é o efetivo gestor da empresa, e, por último, haveria o patamar referente a atos de gestão com interesse comum e com excesso de poderes ou contra a lei.

Evidente que a Fiscalização teria de alcançar esse último degrau para que pudesse responsabilizar pessoal e solidariamente o Impugnante pelos débitos lançados contra a pessoa jurídica atuada.

Contudo, o termo de verificação fiscal mal passa do primeiro degrau, pois a maior parte das provas sequer se refere ao Impugnante, e naquelas situações em que se verifica algum contato entre o Impugnante e a pessoa jurídica, não há sequer indícios de algum ato de gestão para os períodos atuados.

Diante disso, e constatando-se com toda certeza que o auto de infração é falho no que tange à produção de provas, não merece prosperar a responsabilização pessoal e solidária do Impugnante no presente caso.

● *Ausência de fundamentação da responsabilidade solidária e pessoal.*

O fisco no TVF simplesmente diz qual documento trará a seguir e afirma que esse documento comprovaria que a impugnante seria gestora da pessoa jurídica atuada.

Não se trata de fundamentação, mas de mera afirmação sem supedâneo algum. A Fiscalização afirma que há e-mails, e que estes provam algo, mas esquece-se de explicar como e por quê.

O fisco afirma que o suposto Grupo Rockstar, que já não foi provado, seria composto por diversas empresas controladas pelo Impugnante. Pronto! Magicamente se chegou a um grupo econômico controlado pelo Impugnante. Trata-se, efetivamente, de uma conclusão sem comprovação das premissas, um verdadeiro salto indutivo.

Prossegue-se com a transcrição do termo de verificação fiscal:

"Outras provas de que a empresa (...) é administrada pelo Impugnante, verdadeiro sócio administrador deste contribuinte, são os comprovantes de compra de passagens aéreas para o impugnante (...) Outro documento que comprova o vínculo do Impugnante com a empresa é a intermediação que este fez com a empresa de telefonia VIVO RIO, onde o contato da empresa era ADIR ASSAD, e foi usado o nome e o e-mail institucional da empresa."

Indaga-se: por que a emissão de passagens aéreas em favor de alguém. comprovaria que essa pessoa seria gestora de uma empresa? Segundo o termo de verificação fiscal, porque sim.

Indaga-se também: por que um suposto comprovante de intermediação comprovaria que alguém seria gestor de uma empresa? Segundo o termo de verificação fiscal, mais uma vez, porque sim.

Foi demonstrado acima que a Fiscalização não se deu ao trabalho de explicar como os recortes trazidos no termo de verificação fiscal seriam capazes de vincular o Impugnante à pessoa jurídica autuada, ou mesmo a qualquer outra referida no termo de verificação fiscal. Mas isso não é o mais grave.

Como dito de início, não bastaria que o termo de verificação fiscal demonstrasse que o Impugnante tem algum contato com as pessoas jurídicas em questão, mas, sim, que agiu em conluio, com interesse comum, como gestor, com excesso de poderes ou contra a lei. Essas acusações seriam o centro da discussão sobre a responsabilidade solidária.

Ocorre que o termo de verificação fiscal, talvez por ato falho, traz as provas e menciona apenas um suposto poder de gerência do Impugnante na pessoa jurídica, esquecendo-se de citar - sequer mencionou — o interesse comum, e qual seria o ato com excesso de poderes ou contra a lei praticado pelo Impugnante.

Poderia a Fiscalização afirmar que, ao final do termo de verificação fiscal, afirmou a existência de prática contrária à lei, todavia, note-se o que consta ao final do termo de verificação fiscal no que tange ao Impugnante:

"Prática de sonegação fiscal (por omissão de receitas em declaração de informações fiscais à RFB e escrituração de livros contábeis). Esta é uma prática que contraria a lei, e, conforme dispõem o artigo 124, I e artigo 135, III, da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), enseja responsabilização pessoal do agente.

Pelo excerto acima, somado à ausência de menção do interesse comum em todo o restante do termo de verificação fiscal, já se poderia afastar a possibilidade de responsabilização solidária do Impugnante.

Ora, o artigo 124, inciso I, do CTN, nada menciona sobre ato contra a lei, mas, sim, falar sobre interesse comum do agente.

Já no que tange à acusação de responsabilidade pessoal, a Fiscalização simplesmente repete a acusação feita contra a pessoa jurídica autuada, mas não explica qual teria sido o ato de gestão com excesso de poderes ou contra a lei que teria sido praticado pelo Impugnante. Nota-se, mais uma vez, um verdadeiro salto indutivo feito no termo de verificação fiscal.

Ante o exposto, resta demonstrado também que a Fiscalização deixou de vincular as "provas" do termo de verificação fiscal ao Impugnante. Pior que isso, sequer menciona o interesse comum no termo de verificação fiscal, bem como deixa de explicitar qual teria sido o ato de gestão com excesso de poderes

ou contra a lei efetivamente praticado pelo Impugnante, e que tenha relação com os fatos geradores em comento.

- *Inaplicabilidade da multa qualificada.*

De acordo com a Fiscalização, "há evidência nos autos deste preciso de que a atuada ocultou a maior parte das suas receitas, furtando ao conhecimento do fisco a ocorrência do fato gerador do imposto" (destacamos).

Em outras palavras, a Fiscalização afirma que deveria ser aplicada no presente caso a multa qualificada uma vez que a pessoa jurídica atuada teria omitido suas receitas.

Ocorre que tal argumentação não pode ser mantida, haja vista o disposto na Súmula 14 do CARF, a qual atesta que "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".

Analizando a referida súmula também é possível verificar-se que a multa qualificada somente é cabível quando a Fiscalização demonstrar adequadamente o seu elemento subjetivo, qual seja, o dolo específico.

Segundo a doutrina, e, em especial, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, deve-se entender por dolo a vontade ou intenção do agente de praticar o ato previsto como crime; a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o resultado delituoso. Compreende o dolo, portanto, dois elementos: um elemento cognitivo (conhecimento do fato que constitui a ação típica - sonegação, no caso) e outro volitivo (vontade de realizá-la).

No caso em tela, em momento algum foi demonstrado dolo específico por parte do Impugnante. Na realidade, como acima referido, a Fiscalização alegou apenas que "há evidência nos autos deste processo de que a atuada ocultou a maior parte das suas receitas". Ora, como se vê, o Fisco afirma que a empresa atuada teria agido com o intuito de ocultar suas receitas, mas em momento algum aduz que tal conduta foi tomada pelo Impugnante.

Percebe-se, assim, que é de rigor o afastamento da multa majorada de 150% no caso em tela, devendo a multa de ofício, no caso de manutenção do crédito tributário, ser reduzida a 75%.

- *Inaplicabilidade da multa agravada.*

Segundo o Fisco, a referida multa seria devida uma vez que a empresa atuada não teria apresentado informações solicitadas durante o trâmite da fiscalização.

Ocorre que tal imputação de falta de prestação de informações não pode transcender a pessoa jurídica atuada. Isso porque as intimações supostamente não respondidas foram encaminhadas somente à pessoa jurídica atuada.

Como se verifica da simples leitura do termo de verificação fiscal, as intimações em questão não foram enviadas ao Impugnante, mas tão somente ao contribuinte (pessoa jurídica atuada).

É evidente que eventual falta de resposta às intimações em questão não pode ser imputada ao Impugnante, haja vista que este não recebeu qualquer notificação para que prestasse as informações requeridas pelo Fisco.

- *Diante de todo o acima exposto, é a presente para requerer a exclusão do Impugnante do rol dos responsáveis solidários pelo débito em testilha.*
- *Protesta-se pela juntada de novos documentos, em especial aqueles comprobatórios das razões pelas quais não seria cabível a exigência em questão, além da produção de quaisquer provas adicionais que se façam necessárias ao bom deslinde do feito.*
- *Por fim, requer que as intimações relativas ao presente processo administrativo sejam endereçadas ao Impugnante na Rua Armando Petrella, 431, torre 8, unidade 9, Jardim Panorama, São Paulo/SP.*

Sonia Mariza Branco, Sibely Coelho, Soiany Coelho e Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda. ingressaram com a impugnação de fls. 1014 a 1061, na qual alegam:

- *Nulidade do auto de infração, por erro na identificação do sujeito passivo.*

De acordo com o § 5º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o contribuinte dos tributos exigidos com fundamento na constatação de depósitos bancários sem origem comprovada é o "efetivo titular da conta de depósitos", ou seja, o suposto interponente. Este, por conseguinte, não é responsável tributário, mas o próprio contribuinte, sujeito passivo principal da obrigação tributária.

Segundo o art. 42 da Lei nº 9.430/1996, é necessário saber, com exatidão, se o contribuinte (o "efetivo titular da conta de depósito ou de investimento", no caso de alegada interposição de pessoa) é pessoa jurídica ou pessoa física. Isto, pois, como bem assinala o § 4º do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, "tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira".

Deve ser feita intimação para o titular da conta de depósito demonstrar a origem dos montantes depositados.

Segundo a autoridade fiscal, o contribuinte (aquele que fato gerador da suposta omissão de receitas) é a pessoa jurídica Rock Star. Tanto assim que o IRPJ e a CSLL foram calculados com base no lucro arbitrado, sob a alegação que a pessoa jurídica não teria apresentado os livros contábeis nem apresentado declarações fiscais referentes ao período autuado.

Apesar de tudo isso, a tese condutora do auto de infração é a de que a pessoa jurídica - bem como as Impugnantes, arroladas como responsáveis tributárias - teriam servido de interpostas pessoas.

Fala-se, a torto e à direita, de "empresas de fachada", "laranjas", "testas de ferro", dentre outras expressões com carga retórica pejorativa.

De um lado afirma-se que: a impugnante seria a titular dos montantes depositados, e, por conseguinte, a contribuinte dos tributos devidos sobre as receitas supostamente omitidas (tributos, repita-se, calculados sobre bases de cálculo e mediante a aplicação de alíquotas às quais se sujeitam as pessoas jurídicas);

De outro lado:

a) a Rock Star seria "empresa de fachada" de Adir Assad;

b) a Rock Star, embora fosse "empresa de fachada", seria ela própria a interponente, utilizado os seus sócios (de direito) como "laranjas" para ocultar os seus "sócios de fato",

c) os sócios (de direito) da Rock Star seriam "laranjas" de Sônia, Sibely, Soiany e Adir Assad;

d) os sócios (de direito) da Rock Star seriam "laranjas" de Adir Assad; e

e) Sônia e Sibely e Soiany, inicialmente tidas como interponentes, seriam também "laranjas" de Adir Assad.

O que a autoridade fiscal defende é que a "empresa de fachada" teria sido utilizada por terceiros (embora ela também diga que ela teria se valido de "laranjas") para a movimentação de recursos financeiros.

Em um caso tal - no qual a autoridade fiscal dá sinais de acreditar, piamente, ter comprovado as suas alegações - não se justifica, em absoluto, a descon sideração do § 5o do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96.

Ora, se os valores dos depósitos bancários pertencem, em última análise, somente a Adir Assad - ou ainda que pertencessem a este e a Sônia, Sibely e Soiany, o que excluiria a possibilidade de as últimas serem "laranjas" do primeiro -, não podem pertencer, por imperativo da lógica, à pessoa jurídica. Seria, sob tais circunstâncias, imperiosa a aplicação do § 5o do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, por força do qual os interponentes da pessoa jurídica deveriam reputar-se contribuintes, não responsáveis tributários.

O equívoco da autoridade fiscal é injustificável. É longa e fatigante a tentativa de caracterizar a pessoa jurídica como "empresa de fachada", ou seja, sociedade desprovida de substância econômica que nada mais faz que assumir a titularidade "formal" de dinheiro pertencente a terceiros. Por isso mesmo, não é compreensível a decisão de simplesmente ignorar-se o § 5o do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96.

Curiosamente, a autoridade fiscal colaciona acórdãos da jurisprudência administrativa que tratam da aplicação da presunção de omissão de receitas, lastreada em depósitos bancários, em casos envolvendo a interposição de pessoas. Casos em que, como não poderia deixar de ser, foi aplicado o § 5o do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96. Por qual motivo, então, seria admissível a descon sideração de tal comando normativo no caso vertente?

O deslize que se acaba de denunciar implica a nulidade do auto de infração em razão do erro na identificação do sujeito passivo.

● *Nulidade por falta de intimação do(s) titular(es) da conta de depósito.*

A autoridade fiscal não poupou esforços para buscar demonstrar que a Rock Star seria uma "empresa de fachada" de Adir Assad e/ou das pessoas físicas (ninguém sabe ao certo), mas, ao mesmo tempo, deu-se por satisfeita com a intimação das administradoras "de direito" desta ("laranjas", dentre outros) para a apresentação de provas sobre a origem dos montantes depositados, em atendimento ao que exige o caput do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96. Contudo, embora tenha adotado esta linha de acusação, a autoridade fiscal jamais intimou o Sr. Adir Assad, por exemplo, para, especificamente, demonstrar ou comprovar a origem dos montantes depositados em conta bancária mantida pela "empresa de fachada", e cuja titularidade lhe estava sendo imputada, diante da suspeita de ter ocorrido interposição fraudulenta.

● *Nulidade por erro na identificação da base de cálculo e do aspecto temporal do fato gerador.*

A autoridade fiscal escreveu páginas e páginas sobre a tal "empresa de fachada", sobre o esquema de interposição fraudulenta supostamente adotado

pelos seus "sócios de direito", ou apenas por Adir Assad (as afirmações são contraditórias quanto a este particular), e, mesmo assim, calculou o IRPJ e a CSLL com base no lucro arbitrado da "empresa fantasma" (termo utilizado em um dos documentos da investigação aludida pela autoridade fiscal).

Não é possível saber muito bem a quem o dinheiro pertenceria, segundo a autoridade fiscal: às vezes ela diz que seria de Adir Assad, outras vezes ela assevera que seria de titularidade de Adir Assad, Sônia, Sibely e Soiany; mas, em outra passagem, Sônia, Sibely e Soiany são descritas como "laranjas" de Adir Assad. Enfim, a confusão é generalizada, mas uma coisa fica clara no auto de infração: a autoridade fiscal não admite que os valores depositados na conta da "empresa de fachada" seriam, efetivamente, de sua titularidade.

Em tal cenário, algo pode ser dito com certeza: a eleição do lucro arbitrado com base de cálculo do auto de infração é absolutamente ilegal, por contrariar gritantemente o § 5º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96.

A falha do auto de infração atinente à correta identificação do sujeito passivo, em consonância com o § 5º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, também infirma a determinação do aspecto temporal do fato gerador realizada no trabalho fiscal. Como já foi dito, o auto de infração impõe exigências a título de IRPJ/CSLL calculadas com base no lucro arbitrado. A incidência do IRPJ/CSLL sujeito ao lucro arbitrado, como se sabe, tem aspecto temporal trimestral. Tal aspecto temporal, porém, é completamente diferente daquele que haveria de ser levado em consideração acaso fosse aplicado o § 5º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96: o imposto de renda seria calculado, neste caso, em periodicidade anual (considerando-se os valores depositados auferidos e tributáveis na data do depósito, consoante dispõe o § 4º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96). Pelo exposto, vê-se que o § 5º do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 acarreta erro quanto à identificação do aspecto temporal do fato gerador.

- *Nulidade por erro na identificação da alíquota.*

As alíquotas do IRPJ aplicadas pela autoridade fiscal (15% mais o adicional de 10%) somente seriam corretas se a "empresa de fachada" pudesse ser considerada "efetiva titular" dos depósitos bancários autuados. Tal premissa, porém, é negada à exaustão pela autoridade fiscal. Assim sendo, dever-se-ia, se fosse o caso, ter aplicado as alíquotas adequadas aos "efetivos titulares" – repetindo-se, aqui, a problemática acerca da precisa identificação do(s) suposto(s) interponentes, derivada da contraditória linha de argumentação desenvolvida no auto de infração.

- *Nulidade por erro na identificação da matéria tributável e do fato gerador.*

A incorreta identificação do sujeito passivo (contribuinte) - atestada a partir das próprias premissas do auto de infração, como visto acima - fez a autoridade fiscal cobrar tributos errados - todos eles -, incorrendo, assim, em grave erro relativo à identificação matéria tributável.

Omissão de receitas é matéria tributável errada, uma vez que não seria possível nomear qualquer "efetivo titular" do dinheiro movimentado pela "empresa de fachada" que fosse pessoa jurídica; poder-se-ia, no máximo, cogitar de "omissão de rendimentos", mas a autoridade fiscal não se deu conta disso. Não há como se falar, diante dos próprios fundamentos do auto de infração, em "renda da pessoa jurídica" ou "receitas da pessoa jurídica".

- *Nulidade por vício de motivação (notas fiscais emitidas pela "empresa de fachada").*

Se a empresa é tida como "fantasma", desprovida de substância econômica própria (e isto é defendido de maneira recorrente pela autoridade fiscal, sobretudo para a defesa da caracterização do alegado evidente intuito de fraude), ela não deveria ser considerada como sujeito tributário autônomo para fins de atribuição da titularidade de valores tributáveis.

Em vista disso, ainda que se pudesse ter como tributáveis os montantes indicados em notas fiscais "formalmente" emitidas pela "empresa de fachada", tais valores deveriam (fosse o caso) ser tributados como rendimentos dos sujeitos interpostos, não da própria empresa de fachada.

- *Nulidade por inconsistência lógica do auto de infração.*

As contradições a seguir relacionadas maculam a motivação da autuação:

1) "empresa de fachada": a pessoa jurídica nomeada como contribuinte é, ao mesmo tempo, "empresa de fachada" e dona do dinheiro que por sua conta bancária circulou; como seria possível ser "empresa fantasma" e "efetiva titular" da conta de depósitos ao mesmo tempo? Além disso, afirma-se que ela teria utilizado "laranjas" para mascarar a identidade de seus "sócios de fato"; como se isto fosse possível (aqui valeria, à autoridade fiscal, uma revisão das noções fundamentais do direito societário), e como se não fosse insólita a afirmação de que uma "empresa fantasma" pudesse ela própria estar por detrás de outras "fantasmas";

2) Adir Assad: é apontado como o único interponente (o mentor de todo o suposto esquema de sonegação), mas, ao mesmo tempo, é tido como apenas um dos "sócios de direito" da "empresa de fachada";

3) Sônia, Sibely e Soiany: são tidas como interponentes dos "sócios de direito", mas, concomitantemente, são descritas como "laranjas" de Adir Assad; como poderia um "laranja" usar outros "laranjas"?

Mas as contradições do Auto de Infração não param por aí. Quando tenta, com notável esforço, atribuir "responsabilidade" -a quem, se fosse o caso, deveria ser contribuinte, na realidade - a autoridade fiscal invoca, indistintamente, as hipóteses do artigo 124 e 135 do CTN. Não se dá conta, porém, do fato de que o artigo 124 disciplina a obrigação solidária, e o artigo 135 trata da responsabilidade pessoal.

A motivação do auto de infração (requisito material, à luz do artigo 142 do CTN e do artigo 50 da Lei n.º 9.784/99) não se pode dizer ausente, mas é sem dúvida, imprestável. Daí a nulidade material do lançamento ora combatido.

- *Ausência de responsabilidade solidária ou pessoal das pessoas físicas e da empresa Four's.*

Inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN:

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho, o interesse comum não se verifica pela condição de proximidade das partes do fato gerador, mas, sim, da condição de estarem as partes no mesmo pólo da relação jurídica.

O "interesse comum" sempre será o "interesse jurídico", e este, por consequência, a existência de direitos e deveres iguais entre as partes solidárias. Repise-se: direito iguais.

Assim, afasta-se a solidariedade quando o interesse do agente for meramente econômico, no sentido de receber, de alguma forma, e sem ter colaborado para

tanto, vencimentos ou dividendos oriundos, no todo ou em parte, de uma ação fraudulenta.

E ainda, exige-se das partes solidariamente obrigadas que tenham agido em conjunto com o devedor principal naquele ato que deu ensejo ao lançamento - essa leitura é a que se coaduna com o afastamento da solidariedade de diretores, gerentes etc. quando em seu exercício regular da função ou quando obedecendo ordem expressa (CTN, art. 137, inciso I, segunda parte).

Por fim, foi estabelecido recentemente que a solidariedade somente se confirma quando a fiscalização trouxer provas de que houve confusão patrimonial entre responsável e empresa contribuinte, pois esse seria o elemento caracterizador máximo do interesse comum.

Depois de demonstrados os requisitos para a consideração da responsabilidade solidária nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN, a contribuinte passou a esclarecer individualmente a carência desses pressupostos para a responsabilização de Sônia, Sandra e da empresa Four's.

Sra. Sônia

A autoridade Fiscal afirma que a Sra. Sônia é responsável solidária pelo débito em discussão porque (i) tem procuração pára a prática de atos de administração da Rock Star, (ii) assinou cheques pela empresa e (iii) é sócia de outras empresas do grupo. E é só.

A questão é que nenhuma dessas demonstrações leva ao "interesse comum" exigido no artigo 124, inciso I, do CTN, pois, como amplamente mencionado, não se trata de interesse genérico, mas, sim, interesse específico na prática dos atos que levaram ao fato gerador em comento.

Não há qualquer indício de confusão patrimonial entre a Sra. Sônia e a Rockstar ou o Sr. Adir Assad.

Por fim, também não foi demonstrado qualquer benefício que a Sra. Sônia teria recebido oriundo da fraude imputada à Rockstar, o que serve a corroborar o quanto exposto até o momento no sentido de que, se houve fraude, ela passou longe da Impugnante.

Sras. Sibely e Soiany:

As alegações são de que (i) não teriam patrimônio suficiente para adentrar à sociedade, (ii) recebem pró-labore da empresa Rockstar, (ii;) constam da lista do plano de saúde pago pela empresa e (iv) já tiveram passagens aéreas compradas pela Rockstar em seu nome.

Tais "provas" trazidas pelo TVF configuram, ao contrário de sua intenção, que as Sras. Sibely e Soiany poderiam não deter tanta influência na sociedade quanto deveriam como sócias, mas jamais poderiam torná-las solidárias em relação a qualquer ato fraudulento perpetrado pela Rockstar ou pelo suposto sócio de fato.

Para encerrar, deve-se dizer que, também em relação às Sras. Sibely e Soiany, naufragou a acusação fiscal em demonstrar que elas teriam se beneficiado de qualquer valor oriundo do pretense esquema engendrado, pois não há uma prova, um saque, uma transferência sequer que a empresa Rockstar tenha feito em nome da Impugnantes que representem um indício de sua participação na falcatura imaginada pela D. Autoridade Fiscal.

Pessoa Jurídica - Four's

As acusações contra a empresa Four's são (i) ter sido constituída em endereço coincidente com a da empresa Rockstar - menos de dois anos depois, mudou-se para a Vila Guarani, também na cidade de São Paulo, (ii) ter recebido todo o patrimônio da Sra. Sônia, (iii) suas quotas foram doadas pelas Sras. Sônia e Sibely para a filha da Sra. Sibely e para a sua irmã, (iv) as sócias de direito são diferentes das sócias de fato - que seriam a Sra. Sônia e a Sra. Sibely, (v) esses expedientes teriam o intuito de blindar o patrimônio das pessoas físicas contra a fiscalização da Receita Federal do Brasil.

Em primeiro lugar, o fato de a empresa ter sido constituída no mesmo endereço da Rockstar não denota qualquer espécie de fraude, pois nos casos de holdings patrimoniais familiares, é bastante comum que a empresa não seja "operacional", que se estabeleça em endereços de utilização mútua da família - inclusive no local de trabalho de alguns dos membros -, e que seus bens sirvam como passo inicial para a realização de outros negócios. Além disso, a empresa logo mudou de endereço.

Em segundo lugar, o fato de a Sra. Sônia ter doado o seu patrimônio para a Four's não caracteriza a ligação entre esta e a Rockstar. Como dito acima, a constituição de empresas por famílias que administrarão seu patrimônio em conjunto é muito comum e representa uma redução de diversos custos.

Para que se pudesse mencionar o vínculo entre a Four's e a Rockstar, deveria a D. Autoridade Fiscal ter comprovado (i) que o resultado da suposta fraude teria gerado ganho à Sra. Sônia (algo que até agora não fez) e, (ii) posteriormente, que o patrimônio da Sra. Sônia transferido à Four's decorre, todo ele, de pagamentos fraudulentos recebidos pela Sra. Sônia da Rockstar.

Em terceiro lugar, a doação de quotas entre familiares é extremamente comum. Em quarto lugar, a administração da empresa cujas quotas foram doadas aos filhos do antigo sócio geralmente resta ao doador, pois as holdings familiares são constituídas pelos mais diversos motivos, tais como adiantamento de herança, economia nos custos de administração etc., e faz sentido que o sócio constituidor, ainda que não conste formalmente da sociedade, permaneça com influência sobre seus familiares.

Por fim, em quinto lugar, não procede a acusação de que a Four's foi engendrada para blindagem patrimonial das pessoas físicas, pois ela foi constituída em 2008, e a última operação com bens é datada de 24/02/2012.

Ora, constatando-se que a presente fiscalização se iniciou em 02/10/2012, a Four's somente poderia ter sido concebida para blindagem patrimonial se algum dos seus sócios tivesse a virtude de prever o futuro.

Enfim, não se pode admitir que uma série de ilações e constatações banais justifiquem a conclusão positiva acerca da caracterização da solidariedade de terceiro que não tem qualquer vínculo com a pessoa jurídica autuada ou mesmo com o Sr. Adir Assad.

• *Inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN:*

No tocante à responsabilização das pessoas físicas, a D. Autoridade Fiscal, de forma completamente contraditória com o quanto afirmado no TVF, fundamentou legalmente o seu entendimento também no artigo 135, inciso III, do CTN.

As acusações de obrigação solidária e de responsabilidade pessoal são incompatíveis entre si, e ensejam o cancelamento do lançamento no caso de ter havido erro na identificação do sujeito passivo principal.

Mas mesmo na remota hipótese de se aceitar que a responsabilidade pessoal e a solidariedade podem subsistir, o auto de infração não poderia ser mantido. Isso porque os trechos do auto de infração em que há responsabilização solidária e pessoal são os mesmos, isto é, a estória desenvolvida pela D. Autoridade Fiscal chega a essas duas conclusões, sem que tenha sido realizada qualquer delimitação de quais condutas levaram à responsabilização pessoal e quais levaram à responsabilização solidária.

Não tendo sido segregadas as condutas em questão, e as respectivas responsabilizações, deve ser cancelado o auto de infração no que se refere à solidariedade e à responsabilidade pessoal das Impugnantes.

Evidente que a conduta com excesso de poderes ou fraude à lei que teria de ter sido demonstrada pela D. Autoridade Fiscal deve estar intimamente relacionada ao fato gerador, ou seja, deveria constar do TVF a prova de ações das Pessoas Físicas que tivessem relação com a ausência de declaração de notas fiscais ou com os depósitos recebidos supostamente como omissão de receitas.

Nessa esteira, deve-se verificar que as Pessoas Físicas (Sras. Sônia, Sibely e Soiany) foram apontadas como interpostas pessoas pela D. Autoridade Fiscal, o que, apenas por isso, seria suficiente à demonstração de que não poderiam responder pessoalmente pelos tributos lançados neste caso.

Além disso, as poucas "provas" trazidas pela D. Autoridade Fiscal se referem a atos de gestão absolutamente comuns por parte de um sócio de uma empresa, tais como (i) assinatura de cheques em valor compatível com a atividade, (ii) compra de passagens aéreas, (iii) recebimento de benefícios como plano de saúde e até mesmo pró-labore, enfim, uma série de imputações que não detêm mínima relação com a acusação de fraude.

Nota-se claramente que a prova da conduta dolosa jamais existiu, e muito menos de algum ato de gestão que tenha resultado na obrigação tributária em comento.

Diante disso, a única alternativa restante neste caso é o afastamento da responsabilidade pessoal das Pessoas Físicas, a exemplo da solidariedade.

● *Ainda que fosse mantida a solidariedade das Impugnantes, o que se admite por cautela, apenas, deve-se mencionar que elas não podem arcar com as penalidades aplicadas, muito menos com as quantias referentes ao agravamento e à qualificação por embaraço.*

Deve-se recordar que o artigo 124, inciso I, do CTN, diz respeito somente à responsabilidade pela obrigação principal, vale dizer, pelo tributo, mas nunca poderia autorizar a responsabilização solidária das Impugnantes pela multa, que segue uma lógica própria estabelecida pelo artigo 5o, inciso XLV da Constituição Federal, que determina que as multas punitivas, na qualidade de penalidades, não podem atingir pessoa diversa daquela que cometeu a infração e foi por tal ato condenada, de maneira que nenhuma multa poderia ser objeto de responsabilização solidária das Impugnantes.

Em consonância com o dispositivo constitucional, verdadeiro princípio expresso, o artigo 137 do CTN também regula a matéria, esclarecendo que a responsabilidade pelas infrações é pessoal do agente que as comete.

Da análise desse dispositivo, pode-se concluir que, embora a responsabilidade pela obrigação principal possa comportar a solidariedade, a responsabilidade pelas penalidades decorrentes de infrações será apenas do agente que as

praticar quando as infrações em questão constituam crime, ou ainda quando dependam de dolo específico.

Rememore-se, neste ponto, que o TVF traz inscrito um suposto esquema fraudulento de omissão de receitas, o que o enquadra tanto no inciso I como no inciso II, do artigo 137 do CTN.

Considerando-se, ainda, que o próprio TVF é contraditório ao definir quem seria o pretense agente (as qualificações de interponente e "laranja" são caoticamente atribuídas às pessoas ali citadas, inclusive à própria empresa), evidente que existe uma dificuldade para a aplicação (correta) da norma inserta no artigo 137.

● *Ainda que seja mantida a responsabilidade pela penalidade aplicada, as impugnantes não podem responder pelo agravamento.*

A multa exigida, ainda que se tratasse daquela de 75%, jamais poderia ultrapassar a figura do agente.

No presente caso, a multa de ofício foi qualificada nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que descrevem condutas tipificadas como crimes tributários (Lei n.º 8.137/90), de maneira que, em conformidade com o inciso I do art. 137 do CTN, a penalidade gerada por qualquer dessas infrações não poderia passar da pessoa do agente que a cometeu e, portanto, não poderia ser objeto de responsabilização solidária das impugnantes.

De qualquer maneira, ainda que essas condutas não estivessem tipificadas como crimes, é essencial notar que, ainda assim, elas não permitiriam a responsabilização das Impugnantes, pois também dependem do dolo específico de que trata o inciso II, do artigo 137 do CTN. Extrai-se da leitura sistemática dos dispositivos acima transcritos que:

(i) somente se aplica a multa de ofício agravada quando presente uma das hipóteses de que tratam os artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64; e

(ii) as hipóteses de que tratam os artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64 requerem, para sua caracterização, a comprovação cabal do dolo específico.

Dessa maneira, tendo em vista que a qualificação da multa depende do dolo específico do agente, bem como que tal dolo não foi demonstrado com relação às Impugnantes, ao menos a penalidade agravada deve ser afastada, com base no artigo 137, incisos I e II, do CTN.

● *Impossibilidade de qualificação da multa por embarço, mesmo contra a Rockstar.*

No presente caso, a D. Autoridade Fiscal alega que não foram atendidas as notificações para entrega de documentos exigidos e, por conta disso, utilizou-se de (i) arbitramento e (ii) presunção de omissão de receitas.

Ocorre que quando a ausência de entrega de documentos já acarretar, por si, uma penalização ao contribuinte, não poderá haver bis in idem com o agravamento por embarço.

De acordo com a jurisprudência do Carf, toda vez que a inércia do contribuinte tiver alguma consequência agravante prevista na legislação, seja ela o arbitramento ou a presunção de omissão de receitas, a multa não poderá ser agravada por embarço, pois a conduta não gera prejuízo ao Fisco.

Por essa razão, requer-se a redução da multa aplicada no que tange ao percentual equivalente ao embarço (art. 44, §2º, da Lei n.º 9.430/96).

- *Impossibilidade de as impugnantes serem responsabilizadas pela qualificação da multa por embarço.*

Observando-se o § 2º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, conclui-se que o embarço à fiscalização também depende do dolo específico de que trata o inciso II, do artigo 137, do CTN.

Por conta da necessidade de dolo específico prevista nos dispositivos citados, deve-se dizer que a referida multa qualificada por embarço é inoponível às Impugnantes por três razões.

A primeira delas é consequência da própria narrativa do TVF, pois, se é verdade que as Impugnantes não são administradoras de fato da Rockstar, não poderiam embarçar a fiscalização.

A segunda razão para que tal agravamento não seja oponível às Impugnantes é que, quando do início da fiscalização em 10/2012, nenhuma das Impugnantes constava como sócia da Rockstar.

Por fim, e principalmente, a terceira razão para que a multa qualificada não seja oponível as Impugnantes é o fato de que elas jamais receberam qualquer notificação para apresentação de documentos referentes à fiscalização da Rockstar, o que demonstra a completa impossibilidade de não terem atendido a um chamado do Fisco, pois tal chamado não foi feito.

Ante o exposto, ainda que se pudesse manter a qualificação da multa pelo não atendimento de intimação do Fisco, tal penalidade não poderia ser imputada às Impugnantes.

- *Diante do exposto, as impugnantes requerem seja declarada a nulidade material da presente autuação. Caso assim não entenda, seja reconhecida a decadência; excluída a responsabilização das pessoas arroladas como responsáveis solidárias e, subsidiariamente, a exclusão das multas aplicadas.*

Requerem, outrossim, que todas as intimações e notificações a serem feitas, relativamente às decisões proferidas neste processo sejam encaminhadas aos seus procuradores, todos com escritório na Capital do Estado de São Paulo, na Avenida Angélica, n.º 2.163, conjunto 61, em atenção a RAFAEL PINHEIRO LUCAS RISTOW, bem como sejam enviadas cópias à Impugnante, no endereço constante dos autos.

- *Protestaram por todos os meios de prova em Direito admitidas, notadamente pela juntada de novos documentos.*

Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda. ingressou com a impugnação de fls. 1077 a 1091, na qual alega:

- *A indevida inclusão como responsável tributária, de forma vertical e indireta foi equivocadamente baseada por presunção de que o pai das sócias da Impugnante, Sr. Adir Assad, houvera supostamente exercido cargo de gerência em uma das empresas fiscalizadas, e que teria constituído a sociedade Impugnante para blindar seu patrimônio, o que de plano já é um erro, posto que a constituição da empresa Santa Sônia se deu há quase 30 (TRINTA) anos (Doc. 01), e seus bens constituídos antes mesmo da ação fiscal, o que foi confessado pelo próprio relatório fiscal.*

Outra razão apontada foi a frágil informação trazida nos autos processo constante do relatório contábil de outra pessoa jurídica, a Rock Star Produções, do pagamento de uma conta de telefone no valor de R\$309,39, o que resultaria a sujeição passivo do auto.

Ora, o pagamento de uma conta telefônica, ressalta-se de outro contribuinte narrado na ação fiscal caracteriza-se como uma reles e pontual relação econômica que em nada se vincula ao uma relação jurídica que possa configurar responsabilização pelo pagamento de tributos para os quais de forma alguma tenha concorrido.

A sociedade Impugnante não participou fática ou juridicamente do fato gerador constante do auto, requisito básico e essencial para caracterizar sua responsabilização tributária.

Com efeito, a Impugnante não prestou qualquer serviço, venda mercantil, ou beneficiou-se de qualquer espécie das operações narradas pelo auto de infração, o que torna incompatível com sua inclusão no auto combatido.

Não bastasse isto a Impugnante não se beneficiou de ativo em seu patrimônio, posto ter sido este constituído anteriormente com origem completamente distinta e dissociada das atividades da contribuinte autuada.

Logo, o que constou do histórico lavrado pelo auto de infração não tem o condão em caracterizar qualquer espécie de vínculo ou interesse entre a impugnante e a contribuinte autuada do auto, posto que responsabilidade não se presume simplesmente, tornando inexistente e insubsistente a justificativa trazida para ensejar a sujeição passiva tributária combatida.

● *Inexistência de relação jurídica tributária da impugnante com o fato gerador objeto da ação fiscal.*

A empresa Santa Sônia, ora impugnante, constituída há quase 30 ANOS, teve sua existência e constituição oriunda de patrimônio anterior constituído, sendo totalmente independente de relação comercial com a empresa fiscalizada.

Não há razão, portanto, que justifique a responsabilidade tributária no auto de infração combatido à sociedade impugnante, o fato isolado de o pai das sócias da Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda ter sido funcionário ou exercido suposta gerência sobre uma das empresas fiscalizadas não apresenta base legal para extensão vertical indireta da sujeição passiva do auto ora impugnado.

Portanto, inexistente qualquer vínculo ou relação capaz de subsumir a sujeição passiva indevidamente imposta, haja vista que a lavratura do auto se dá sobre débitos constituídos por fatos geradores totalmente dissociados das atividades e patrimônio das empresas fiscalizadas.

● *Insubsistência e ausência de razoabilidade na inclusão da impugnante na condição de sujeito passivo.*

A indevida inclusão no pólo passivo do débito resultou na constrição de bens da sociedade, bens estes adquiridos pelos frutos dos sócios e da sociedade Impugnante, isto anterior a própria constituição o que demonstra a desproporcionalidade e arbitrariedade do ação fiscal.

Ressalta-se, que a Impugnante é administrada de fato e de direito unicamente por suas sócias, inexistindo qualquer nexos, vínculo ou relação negocial com as empresas referidas, devendo ser excluída e cancelada a condição de sujeito passivo no auto em questão.

O equivocado argumento de que haveria usufruto na doação das cotas pelos pais é inexistente, posto que o próprio instrumento contratual anexo (Doc. 01) comprova a inexistência da condição de usufruto narrado no Termo Fiscal.

Pode-se extrair do próprio Termo de Vistoria Fiscal: "Em 20/04/2010 foi alterado o objeto social da sociedade para "incorporação de empreendimentos imobiliários e construções de edifícios". Em 01.08.2012 aconteceu a última alteração cadastral retirando-se da sociedade o Sr. ADIR ASSAD e sua esposa SÔNIA REGINA ASSAD e sendo admitidas como sócias administradoras as filhas do casal Nicole Ferreira Assad - CPF 408.981.968-76 E Natalie Ferreira Assad - CPF 371.171.478-14. importante frisar, que a grande maioria dos bens do casal Adir Assad e Sônia Regina Assad encontra-se registrado nesta empresa, e todos eles, a exceção de um automóvel BMW, foram adquiridos antes desta última alteração cadastral.

Os fatos narrados no relatório fiscal não guardam relação com a empresa Impugnante cujo objeto é patrimonial e sua atividade voltada única e exclusivamente para a administração de seus próprios bens.

A extensão da solidariedade em face da empresa Impugnante é medida demasiada exacerbada e ilegal, pois realizada por presunção não cabente ao caso, posto que a Impugnante trata-se de pessoa jurídica autônoma, com atividade patrimonial independente, com origem que não guarda qualquer relação jurídica direta ou indireta com as demais empresas fiscalizadas ou seus administradores, nem tampouco qualquer responsabilidade por atos praticados por terceiros a caracterizar solidariedade ou subsidiariedade no cumprimento de obrigações.

● *Ilegitimidade Passiva da impugnante ao presente processo administrativo-inocorrência de hipótese de responsabilidade solidária.*

Conforme já explanado, a sujeição passiva da sociedade Impugnante em relação ao suposto crédito tributário lavrado com base no inciso I, do artigo 124 do Código Tributário Nacional, não se aplica, posto que nunca houve o compartilhamento ou benefício de qualquer espécie da empresa objeto da fiscalização para aquisição dos bens imóveis da empresa Impugnante.

Não se aplica, contudo o disposto legal acima referido, pois os bens imóveis de propriedade da Impugnante foram adquiridos e pagos antes da ocorrência do fato gerador, e antes da ação fiscal, conforme relação anexa, (Doc. 03), além de inexistir vínculo entre as empresas e a Impugnante, não podendo se falar em "interesse comum".

Para que se configure o interesse comum é necessária de presença de condições que não se encontram presentes no caso em tela, a primeira delas seria a participação da Impugnante no mesmo grupo econômico das demais empresas com relações jurídicas comuns, interesse jurídico comum, benefícios de qualquer ordem e coligados de forma habitual entre si, a outra seria a prática de conluio ou fraude, ambas munidas de dolo, o que também não se evidencia por inexistir qualquer nexos patrimonial ou negocial entre as empresas.

Com efeito, o relatório fiscal traz como fundamento para caracterização da sujeição passiva o pagamento de uma conta telefônica, ou fatos e matérias jornalísticas falaciosas que nada se relacionam com o real histórico da Impugnante.

A comprovação do vínculo ou da solidariedade, sobretudo em sede de direito tributário não se presume, mas depende efetiva comprovação da coordenação dos entes empresariais, o que não ocorreu no caso em tela.

● *Inexistência de relação jurídica entre a impugnante e a contribuinte autuada.*

Por outro lado, tem-se que a origem lícita do patrimônio da empresa Impugnante é inquestionável, cujo a sociedade foi constituída com função meramente patrimonial, inexistindo qualquer elemento subjetivo que possa configurar a prática de ato ilícito doloso que faça incidir o dispositivo de solidariedade e interesse comum.

A condição de sujeito passivo da obrigação principal, não na qualidade de contribuinte, mas de terceiro responsável não se configura no caso, pois a obrigação imposta não decorre expressamente de um dispositivo de lei, bem como não demonstrado e não produzido prova necessária a sua condição, e para caracterização do elemento solidariedade há de ser demonstrada a concorrência para se sujeitar a dívida.

● *Ilegalidade das provas colhidas – inexistência de intimação no processo administrativo.*

A ação fiscal se baseou em documentos e informações colhidas por meios ilegítimos, da qual não teve ciência a Impugnante, bem como todo o processo administrativo afrontou os princípios constitucionais consignados no disposto artigo 5º Inciso LV da CF.

Conclui-se portanto, que a inclusão da impugnante é desprovida de fundamentação e legalidade, e deve ser excluída do pólo passivo do auto ora combatido.

● *A Jurisprudência é pacífica no sentido de restrição da solidariedade tributária quando não comprovado o interesse comum ou a inexistência de participação da pessoa jurídica nas atividades da contribuinte autuada.*

In casu, faz se necessária a revisão do procedimento fiscal, para que a autoridade fiscal demonstre e motive de forma cabal e necessária o seu relatório fiscal, permitindo que a Impugnante exerça seu direito de defesa no processo administrativo o que não ocorreu.

● *Em razão de todo exposto, requer seja provida a presente Impugnação, expondo para tanto, os seguintes pedidos:*

"a" seja excluída a Impugnante na qualidade de responsável solidária da obrigação tributária;

"b" seja reconhecida a nulidade do processo administrativo em razão da inoportunidade de intimação da Impugnante para exercício de pleno direito de defesa e afronta aos princípios constitucionais, determinando-se o retorno dos autos à autoridade fiscal a fim de que reabra o prazo para o contraditório.

Analisando a impugnação apresentada, a decisão recorrida julgou-a parcialmente procedente reduzindo a multa de ofício de 225% para 150% por entender não caracterizado embaraço à fiscalização necessário ao agravamento da penalidade em 50%. Houve interposição de recurso de ofício.

Contribuinte e coobrigados foram cientificados da decisão de primeira instância e apresentaram recursos voluntários, conforme discriminado a seguir:

Contribuinte / Coobrigado	Data Ciência	Data de Interposição de Recurso Voluntário	Fls. do Recurso Voluntário
ROCK STAR PRODUÇÕES COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA EPP	13/05/2016 (fl. 1744)	05/01/2016 (fl. 1646)	1646-1677
FOURS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA	04/05/2016 (fl. 1746)	05/01/2016 (fl. 1679)	1679-1725
ADIR ASSAD	03/06/2016 (fl. 1749)	11/01/2016 (fl. 1596)	1596-1622
SIBELY COELHO	04/05/2016 (fl. 1745)	05/01/2016 (fl. 1679)	1679-1725
SÔNIA MARIZA BRANCO	04/05/2016 (fl. 1747)	05/01/2016 (fl. 1679)	1679-1725
SANTA SONIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA - ME	17/06/2016 (fl. 1751)	07/01/2016 (fl. 1629)	1629-1643

Em resumo, reafirmaram os termos de suas impugnações.

Após o processo ser incluído em pauta de julgamentos a recorrente anexou aos autos cópias de inúmeros documentos, em especial a respeito de delações premiadas homologadas envolvendo os responsáveis pela pessoa jurídica autuada, em que, em resumo, assume-se que somente um percentual da movimentação financeira em questão teria ficado a disposição dos delatores, sendo o restante repassado a diversos outros beneficiários do esquema narrado em suas delações.

É o relatório.

Como visto, a DRJ deu provimento parcial à Impugnação (fls. 1.524 a 1.584) apenas para afastar o agravamento da multa de ofício qualificada, reduzindo-a da monta de 225% para 150%. Contra tal r. *decisão* foi tirado Recurso de Ofício.

Inconformada, a Contribuinte e os demais Sujeitos Passivos interpuseram *Apelos* Voluntários a este E. CARF, em suma, reiterando suas alegações de defesa, pugnando pela nulidade do lançamento, em razão de suposta violação de prerrogativas dos administrados, inocorrência das infrações conforme acusadas na Autuação, necessidade de afastamento da qualificação da multa de ofício e a indevida responsabilização dos *responsáveis* ligados à Contribuinte.

Como antes relatado, a C. Turma Ordinária *a quo* da 1ª Seção deste E. CARF negou provimento ao Recurso de Ofício e deu provimento parcial apenas ao Recurso Voluntário da Contribuinte, exclusivamente para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao patamar ordinário de 75%.

Intimada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não apresentou Embargos de Declaração, interpondo, imediatamente, o Recurso Especial agora sob análise, demonstrando a suposta existência de divergência jurisprudencial sobre a manutenção da qualificação da multa de ofício diante de *proporção* e *reiteração* da infração, pugnando pela reforma dessa partícula do v. Acórdão *a quo*.

Processado, o Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional foi admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 2.127 e 2.138, entendendo que ambos v. Acórdãos *paradigmas* expressavam o necessário dissídio jurisprudencial.

Cientificada, a Contribuinte e o Responsável “FOUR’S EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS”, primeiro, opuseram Embargos de Declaração (fls. 2.220 a 2.487) contra o v. Aresto, alegando, resumidamente, *omissão* quanto ao argumento preliminar de nulidade da Autuação e *contradição* da decisão embargada, ao se afirmar que não foi comprovado o recolhimento antecipado, sendo os comprovantes de pagamentos anexados aos autos. Também se pugnou pela *omissão* em intimar os Sujeitos Passivos para comprovar a origem dos créditos bancários.

Nos termos do r. Despacho de Embargos (fls. 2.534 a 2.548), apenas acatou-se tal reclamação pontual em relação ao tema da comprovação de recolhimentos, para fins do cômputo da decadência, que deu ensejo à prolatação do v. Acórdão nº 1301-003.776, no qual se entendeu por conhecer dos *Embargos de Declaração, para sanar a obscuridade apontada, sem efeitos infringentes, e ratificar o decidido no Acórdão 1301-002.750, rejeitando a arguição de decadência formulada em sede de recurso voluntário.*

Ainda, foram apresentadas Contrarrazões (fls. 2.234 a 2.502) ao *Apelo* Especial fazendário pelos Responsáveis Sr. Adir Assad, “Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda.”, Sra. Sibely Coelho e Sra. Sonia Mariza Branco, defendendo e requerendo tanto a sua inadmissão, como a sua improcedência.

E, por sua vez, a Contribuinte e os Responsáveis Sr. Adir Assad, “Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda.”, Sra. Sibely Coelho e Sra. Sonia Mariza Branco, também interpuseram seus Recursos Especiais, demonstrando suposto dissídio jurisprudencial em relação aos temas *nulidade do acórdão - omissão acerca de ponto sobre o qual deveria ter se pronunciado a Turma (Contribuinte); erro na identificação do sujeito passivo e nulidade do acórdão - Não enfrentamento das questões relativas à responsabilidade solidária de Santa Sonia (Sr. Adir Assad, “Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda.”) e responsabilidade tributária das interpostas pessoas (Sra. Sibely Coelho e Sra. Sonia Mariza Branco) pugnando pela reforma do v. Acórdão nessas matérias.*

Processados também, esses outros *Apelos* Especiais tiveram seu seguimento denegado, por meio do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 2.590 a 2.600.

Contra tal revés, foi apresentado Agravo (fls. 2.623 a 2.631) apenas pela Contribuinte, demonstrando a necessidade de acatamento e julgamento da matéria *nulidade do acórdão - omissão acerca de ponto sobre o qual deveria ter se pronunciado a Turma*, sendo este recurso provido, por meio do r. Despacho de Agravo de fls. 2.638 a 2.646, dando prosseguimento à apreciação do tema.

Ainda, a Fazenda Nacional apresentou suas Contrarrazões (fls. 2.669 a 2.678) defendendo apenas a improcedência das alegações recursais da Contribuinte, pugnando pela higidez do v. Acórdão recorrido, nessa parte questionada.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Fl. 41 do Acórdão n.º 9101-005.924 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 13896.721609/2014-34

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Inicialmente, atesta-se a tempestividade do Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese do art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente.

Conforme relatado, os Responsáveis questionam o conhecimento do Recurso Especial da I. Procuradora em Contrarrazões.

Alegam, muito brevemente, em suma, que as alegações fazendárias tem *esteio* em duas fundamentações diversas: *o volume “expressivo” de recursos tidos por omitidos, e a suposta reiteração de conduta por parte da empresa autuada.*

E afirmam: *nenhum dos dois aspectos foi considerado, nem para a autuação, nem para o afastamento da qualificação da multa, tanto assim que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de destaca, no acórdão recorrido, os trechos que se referiam à sua argumentação e comprovariam a divergência.*

Também destacam *o acórdão paradigma trazido pela Recorrente versa sobre hipótese diversa, em que contas bancárias foram movimentadas em nome de terceiros.*

Pois bem, assiste razão aos Recorridos e existem diversos motivos para não se conhecer do Recurso Especial fazendário.

Primeiro, em razão de disposição limitante regimental, antes de se verificar a questão da similitude fática entre os v. Acórdãos recorrido e paradigmas, bem como existência de dissídio jurisprudencial, cabe analisar a questão da invocação e alinhamento do Acórdão n.º 1301-002.750, ora combatido, com Súmulas deste E. CARF.

No voto do I Relator, que prevaleceu, este, realmente, não só está em harmonia, como invoca expressamente e colaciona as Súmulas CARF n.º 14 e 25:

Analisando os argumentos da autoridade fiscal que lavrou a exigência, bem como da decisão recorrida, entendo que a exigência de penalidade qualificada não deve prosperar.

A meu ver, os elementos apontados pela autoridade fiscal, e corroborados pela decisão de primeira instância não permitem concluir ter o contribuinte tenha agido com dolo, de modo a caracterizar a sonegação a que alude o artigo 71 da Lei n.º 4.502/1964.

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 n.º 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 autuada, 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 autuada.

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. (destacamos)

Tal ocorrência aciona o previsto no §3º do art. 67, do anexo II, do RICARF vigente:

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. (destacamos)

Ainda que este Conselheiro reconheça que, por diversas vezes, o cabimento ou não de súmula ao caso sob apreço nos julgamentos é bastante subjetivo, podendo, por si só, gerar bastante celeuma e ser até **propriamente questionada pela via recursal especial**, é certo que, não existe qualquer ressalva no teor do dispositivo regimental acima citado, em relação à sua incidência, independentemente de qual súmula especificamente foi aplicada na decisão, quais

razões fundamentaram a sua adoção ou qualquer outro elemento circunstancial do processo administrativo.

Trata-se de regra processual, de hierarquia regimental, objetiva, que limita o manejo do Recurso Especial – seja este interposto pelos contribuintes ou pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Claramente, o teor da regra não afeta a *soberania* jurisdicional das C. Turmas deste E. CARF na sua decisão de cabimento ou não da súmula, sendo apenas relevante para a regra do Regimento Interno a sua utilização na resolução do litígio pelo Colegiado, bastando isso para se criar uma hipótese limitante de recurso a esta C. CSRF.

Porém, como dito, pode a Parte recorrente trazer em seu Apelo a alegação específica sobre a indevida incidência do entendimento sumulado ao caso concreto, demonstrando porque esta seria incabível, havendo, então, *falha* jurisdicional no v. Aresto recorrido a ser sanada pelo provimento recursal. Nesse caso – como muitas vezes ocorre - poderia ser dado prosseguimento ao recurso.

Contudo, *in casu*, não é o que ocorre.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nada menciona sobre a aplicação das referidas Súmulas CARF n.º 14 e 25 (sendo está última específica para a modalidade de infração colhida) ou mesmo questiona a incidência da limitação recursal do §3º do art. 67, do Anexo II, do RICARF para devidamente justificar o cabimento de seu Recurso Especial, acabando por ignorar o fato de que a matéria precisamente recorrida foi assim resolvida.

O silêncio da Recorrente é total, como se as Súmulas CARF nunca tivessem sido invocadas ou o dispositivo regimental fosse inexistente.

Registre-se que nem o r. Despacho de Admissibilidade aborda a questão da invocação de Súmulas CARF pelo v. Acórdão recorrido – ignorando a prescrição do §3º do art. 67 do Anexo II, do RICARF, que este deveria resguardar.

Ora, uma vez que o v. Acórdão recorrido expressamente invoca Súmulas deste E. Tribunal Administrativo, algum mínimo motivo – procedente ou não - deve ser dado para a superação de regra regimental no r. Despacho preliminar de admissão.

Mesmo que o teor da Súmula CARF n.º 14 possa ser bastante amplo, abstrato e genérico, como o próprio *Manual de Admissibilidade do Recurso Especial* menciona na sua página 41 (mas não atribui a mesma característica à Súmula CARF n.º 25), é dever da Parte

insurgente justificar o afastamento de óbices regimentais ao cabimento de seu *apelo*, não podendo ser tal falha ignorada ou, muito menos, suprida espontânea e institucionalmente pela atividade de julgamento do próprio Tribunal.

A observância do Regimento Interno não é seletiva e tampouco comporta flexibilização.

Desse modo, em razão de tal silêncio da *Parte insurgente* e da ausência de qualquer dialeticidade sobre tal ocorrência regimental, sendo descabido, em sede de análise de **conhecimento**, o juízo prévio e presumido de *incorreção da decisão quanto à adoção de Súmula CARF* para a resolução da matéria questionada, o presente Recurso Especial não merece conhecimento, nos termos da regra objetiva do §3º, do Anexo II, do art. 67 do RICARF.

Além disso, temos que os temas da *proporção (volume) das omissão de receitas e a reiteração da infração*, como elementos aptos para fundamentar a qualificação da multa de ofício, **não foram prequestionados na demanda, restando especialmente ausentes no v. Acórdão recorrido.**

Em momento algum do v. Acórdão n.º 1301-002.750, então combatido, a *proporção* e a *reiteração* foram abordados – ou sequer mencionados, sendo o v. Aresto absolutamente silente sobre tais temas.

Procedendo a exercício lógico, indaga-se: como o v. Acórdão recorrido se posicionou sobre a *proporção* e a *reiteração* da infração de *omissão de receitas* para a qualificação da multa de ofício?

Ora, **não se sabe – e nunca se saberá-**, posto que **não se adentrou ao tema**, e mesmo podendo a Fazenda Nacional opor Embargos de Declaração, essa **decidiu por não fazê-lo.**

Confira-se o v. Acórdão n.º 9101-005.291, proferido por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF, de relatoria deste mesmo Conselheiro, publicado em 21/01/2021, em que, por unanimidade de votos, deixou de se conhecer de *Apelo* Especial fazendário por falta de prequestionamento:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL E FORMAL. CARÊNCIA DE PROVA DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA DO PARADIGMA APRESENTADO. NÃO CONHECIMENTO.

Se a matéria que a Parte insurgente, por meio de Recurso Especial, pretende tratar não foi previamente apreciada no Acórdão recorrido e, da mesma forma, não foi suscitada em Embargos de Declaração - acatados ou não - configura-se a ausência de prequestionamento do tema, não merecendo seguimento o Apelo.

Não deve ser conhecido o Recurso Especial em que, para o seu manejo, apresenta-se como Acórdão paradigma decisão baseada em arcaísmo fático, relevante para a matéria especificamente questionada, diverso daquele que se revela nos autos. (destacamos)

Por fim, nota-se que o primeiro paradigma, v. Acórdão n.º 1401-002.206, manteve a qualificação da multa precisamente pela proporção e volume da omissão de receitas:

121. No presente caso, o fato de a contribuinte não ter esclarecido a origem dos créditos bancários, no montante de R\$ 110.866.110,84, configura o evidente intuito de sonegação, fraude e dolo descritos nos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/1964, motivo para aplicação da multa qualificada de 150%, conforme atual §1º (antigo inciso II) do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996. Não é lógico, razoável ou proporcional afirmar que esta diferença tão grande entre o declarado (R\$ 50.983.041,85) e o que realmente aconteceu (R\$ 110.866.110,84) decorre apenas de erro. Não é lógico, razoável ou proporcional afirmar que esta diferença tão grande entre a ausência de declaração e o que realmente aconteceu é uma inocente declaração inexata ou erro de fato.

122. As circunstâncias que ampararam a qualificação da multa foram perfeitamente delineadas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1642 a 1646).

Conforme visto, tais fatos e ocorrências não foram tratados no presente feito, o que também permite concluir pela ausência da necessária similitude fática em relação aos elementos decisivos para se alcançar conclusão jurisdicional diversa.

O mesmo ocorre com segundo paradigma, v. Acórdão n.º 103-23.495 (votado antes da edição da Súmula CARF n.º 25, inclusive), o qual manteve a multa de ofício qualificada pela reiteração da omissão de receitas:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A prática reiterada de omissão de receitas conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, sendo cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei n.º 9.430/96, com nova redação dada pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007.

Como dito, igualmente, não há a necessária *similitude fática* em relação tal v. Aresto, na medida que tal circunstância crucial para a manutenção da pena de 150% naquelas r. *decisões* não foi tratada nesta demanda.

Diante do exposto, voto por não conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, pelo óbice dos termos do §3º do art. 67 do RICARF, pela ausência de *prequestionamento* da matéria recorrida e pela ausência de similitude fática entes os v. Acórdãos recorrido e *paradigmas*.

Admissibilidade do Recurso Especial da Contribuinte

Primeiro, atesta-se a tempestividade do Recurso Especial da Contribuinte. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese do art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Fazenda Nacional não questiona o conhecimento do *Apelo* da Contribuinte em Contrarrazões.

Porém, são necessárias algumas ponderações sobre o seu cabimento.

Inicialmente, temos que o Recurso Especial sob escrutínio apenas teve prosseguimento por meio do provimento de Agravo, nos seguintes termos do r. Despacho de Agravo:

O primeiro paradigma apontado foi o acórdão n.º 2401-006.8701, assim ementado (grifos não constam do original):

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO DE PONTOS OS QUAIS DEVERIA TER SE PRONUNCIADO.

O acórdão proferido pela DRJ encontra-se omissos por não ter apreciado todos os pontos alegados pelo contribuinte em sua impugnação, o que tem como consequência o cerceamento do direito a ampla defesa, o prejuízo ao contraditório e a não observância ao devido processo legal.

Deve ser declarada nula a decisão de primeira instância com o retorno dos autos à instância de origem para que seja proferida nova decisão e aprecie todos os pontos alegados pelo contribuinte.

A ementa desse primeiro paradigma, que sintetiza bastante bem o que se encontra também no voto condutor, não faz qualquer concessão: todos os pontos alegados pelo contribuinte devem ser examinados pelo colegiado, sob pena de nulidade da decisão assim proferida.

Sob este prisma, a divergência alegada resta claramente configurada.

(destacado parcialmente)

Diante da aceitação desse *singular v. Aresto paradigma*, o *Apelo Especial* teve seguimento para julgamento da matéria *nulidade do acórdão - omissão acerca de ponto sobre o qual deveria ter se pronunciado a Turma*, referente às alegações da Contribuinte de que (i) *há nulidade do lançamento por violação ao art. 4º do Decreto nº 3.724/2001, haja vista que as RMFs foram expedidas antes da intimação ao sujeito passivo, e (ii) a nulidade do lançamento por violação à mesma norma, haja vista que não foi elaborado relatório circunstanciado para fins de expedição das RMFs.*

Porém, tal *omissão* foi expressamente tratada no r. Despacho de Embargos:

A omissão apontada pela embargante está inserida na questão maior relativa à inconstitucionalidade da quebra de seu sigilo bancário sem autorização judicial, em relação à qual a decisão embargada, em extenso arrazoado, afastou os argumentos do contribuinte, conforme excerto a seguir transcrito:

Em seu recurso voluntário, aduz a recorrente que o lançamento seria nulo em razão da quebra de seu sigilo bancário sem autorização judicial, procedimento que entende ser inconstitucional.

Entre os direitos e garantias fundamentais, a Constituição Federal de 1988, no artigo 5º, XII, assegura que “é inviolável o sigilosa correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou

instrução processual penal.” Entre os dados cuja a inviolabilidade está assegurada, nos dizeres da recorrente, encontra-se o sigilo bancário, somente sendo admitido seu acesso, com ordem judicial, para fins criminais.

Da leitura da norma constitucional acima transcrita depreende-se que o legislador constituinte estabeleceu limites ao legislador ordinário, isto é, somente permitiu a edição de lei regulando o acesso ao sigilo bancário mediante duas condições: a) para fins de investigação criminal; b) mediante ordem judicial.

Da leitura da norma constitucional acima transcrita depreende-se que o legislador constituinte estabeleceu limites ao legislador ordinário, isto é, somente permitiu a edição de lei regulando o acesso ao sigilo bancário mediante duas condições: a) para fins de investigação criminal; b) mediante ordem judicial.

O ponto principal do recurso em que se baseia o recurso é se o legislador ordinário poderia ter editado a Lei Complementar nº 105, de 2001 e a Lei nº 10.147, de 2001, outorgando poderes à Administração para requisitar a movimentação financeira dos contribuintes. Mais, além desta indagação há que se verificar se o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão da Administração que é, tem competência para conhecer e julgar questões afetas à constitucionalidade das leis.

Inicialmente, observo que sancionada determinada lei ela entra no sistema jurídico e presume-se constitucional até que seja declarada sua inconstitucionalidade, retirando-a do sistema ou impedindo sua aplicação em

relação ao caso concreto, isto é “inter partes”. Por outro lado, o Judiciário pode deixar de aplicar lei que a considere inconstitucional, contudo, o mesmo não se aplica em relação à Administração. A razão desta lógica é que o Estado-Administração não pode avocar para si a prerrogativa de julgar a constitucionalidade ou não de lei. Tal prerrogativa, por força das previsões contidas nos artigos 97, 102, I, compete ao Poder Judiciário.

À luz do artigo 103, I, da Constituição Federal, o chefe do Poder Executivo, no caso o Presidente da República, tem legitimidade para propor ação direta de inconstitucionalidade sustentando que determinada lei viola da Constituição. Contudo, nem o Presidente da República e tampouco os demais órgãos da Administração podem deixar de cumprir lei sob o pretexto de que esta viola norma Constitucional. Neste sentido, à luz do artigo 26A, § 6º, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, a seguir transcrito, os Conselheiros do Carf somente podem deixar de aplicar lei sob o fundamento de inconstitucionalidade após o Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, em controle concentrado ou difuso, por decisão definitiva, ter reconhecido a inconstitucionalidade da norma.

[...]

De todo modo, analisando o tema, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 601314, e nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859 garantiu ao Fisco o acesso a dados bancários dos contribuintes sem necessidade de autorização judicial, nos termos da Lei Complementar nº 105 e do Decreto nº 3.724, de 2001.

Quanto ao procedimento para acesso às informações bancárias diretamente pela Receita Federal, convém tecer alguns comentários adicionais.

A respeito da suposta quebra de sigilo bancário, convém reforçar que o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, estabelece que as informações e documentos obtidos pela RFB junto às instituições financeiras serão conservados em sigilo.

No mesmo sentido, o mesmo diploma legal estabelece em seu art. 1º, § 3º, VI, que não constitui violação do dever de sigilo a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos seus arts. 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 10.

Para preservar a inviolabilidade do direito constitucional que as pessoas têm à intimidade e à privacidade, preceitua o § 5º do art. 5º da precitada LC que: "As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor". Relativamente ao sigilo fiscal, vigora o art. 198 do Código Tributário Nacional, lei materialmente complementar, que, no seu caput, de acordo com a nova redação atribuída pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, assim dispõe: "Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades". Portanto, as informações bancárias sigilosas são transferidas à administração tributária da União sem perderem a proteção do sigilo."

Na sequência, o acórdão embargado tratou mais especificamente das nulidades suscitadas nos recursos voluntários, dentre elas as referentes aos

procedimentos adotados pela fiscalização para obtenção dos extratos bancários em que se baseiam as exigências fiscais:

"Passo a tratar das nulidades suscitadas nos recursos voluntários.

Os pressupostos legais para a validade do auto de infração são determinados pelo art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal, a seguir transcrito:

[...]

Compulsando o processo, constata-se que os autos de infração lavrados preenchem os requisitos elencados pelo art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

A despeito do já exposto, no caso concreto não há qualquer dúvida quanto à ausência de prejuízo dos recorrentes.

Compulsando os autos constata-se que nenhuma das hipóteses legais de nulidade ocorreu. Saliente-se que não há que se falar em preterição do direito de defesa, uma vez o contribuinte, as sócias e todos os coobrigados foram intimados, desde o início do procedimento fiscal, a comprovar a origem dos créditos bancários efetuados nas contas correntes da pessoa jurídica autuada.

De igual forma, contribuinte e coobrigados foram cientificados da autuação e da sujeição passiva solidária que lhes foi imputada, sendo-lhes aberto prazo para apresenta impugnação. Apresentadas suas defesas, todas foram apreciadas pela DRJ e, cientificados individualmente dessa decisão, apresentaram recurso voluntários ora em análise.

Foi-lhes concedido o prazo legal para impugnação, direito que foi exercido plenamente pela contribuinte e pelos responsáveis solidários, com apresentação de defesa, ora em análise.

Tanto nas impugnações apresentadas, quanto nos recursos voluntários, alegou-se que, se a pessoa jurídica autuada é "empresa de fachada" que teria sido utilizada por terceiros para a movimentação de recursos financeiros, os valores dos depósitos bancários não pertenceriam à pessoa jurídica, mas sim aos interponentes. Ante a esses fatos, argumentou-se que deveria ser aplicado o disposto no § 5º do artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, uma vez que os interponentes da pessoa jurídica deveriam ser considerados contribuintes, e não responsáveis tributários.

Entendo que esse argumento não se sustenta. A esse respeito, assim concluiu a decisão recorrida:

[...]

O que se observa, na realidade, é que, longe de haver erro na identificação do sujeito passivo, há, sim, uma constatação clara de que a pessoa jurídica autuada foi utilizada como instrumento de fraude, não havendo que se falar em sua desconsideração para fins de aplicação do que dispõe o art. 42 da lei n.º 9.430, de 1996.

Argui ainda a pessoa jurídica recorrente que haveria ofensa ao art. 4º do Decreto n.º 3.724, de 2001, pois os extratos bancários em que se basearam o lançamento teriam sido obtidos sem a intimação prévia a que alude o dispositivo regulamentar em questão.

Não assiste razão à recorrente. Basta observar-se o Termo de Início do Procedimento Fiscal que se constata que já no primeiro termo lavrado solicitou-se à recorrente a apresentação de seus extratos."

Verifica-se, portanto, que o acórdão embargado valeu-se de várias laudas para fundamentar não somente a legalidade da quebra de sigilo bancário sem autorização judicial, como também, enfrentou a questão específica relativa ao procedimento estabelecido pelo art. 4º do Decreto nº 3.724/2001, que disciplinou o acesso às informações bancárias diretamente pela Receita Federal mediante a utilização da Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF.

Ademais, a fundamentação para expedição das RMFs - e que sempre compõe o citado relatório circunstanciado - encontra-se transcrita às fls. 1140-1142, itens 4.5 a 4.8 do Termo de Verificação Fiscal, o que permitiria à Recorrente defender-se plenamente, desde a apresentação de impugnação, a respeito das razões que levaram à expedição da RMF, exercício jamais exercido plenamente até o presente momento.

Desta forma, não se pode dizer que a matéria relativa ao art. 4º do referido Decreto não foi analisado pelo colegiado naquilo que foi considerado relevante.

Outrossim, não há necessidade do acórdão ser exaustivo respondendo a todo tipo de questionamento. Isso porque, conforme jurisprudência pacífica, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pedidos e argumentos suscitados pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para sustentar sua decisão.

Ademais, mesmo que algum aspecto muito específico possa não ter sido enfrentado da forma esperada pela embargante, caso do § 5º do art. 4º do Decreto nº 3.724/2001, há que se considerar o fato de que o acórdão deve dar completude, mas não precisa ser exaustivo, respondendo a todo tipo de questionamento e minúcias colocadas no recurso. Isso porque, conforme jurisprudência pacífica, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pedidos e argumentos suscitados pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para sustentar sua decisão². E isso, como já se demonstrou, o Acórdão embargado fez a contento.

Importante observar ainda que o voto condutor deixou claro que os motivos de nulidade em geral são restritos às disposições do art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72. Por outras palavras, essa parte do voto trata de dar ainda mais completude às questões de nulidades suscitadas no recurso voluntário, corroborando ainda mais na demonstração da inexistência da alegada omissão.

Pelo exposto, REJEITA-SE a omissão apontada. (destacamos)

Ora, não só a Autoridade responsável pelo r. Despacho de Declaratórios demonstrou que tais arguições foram, sim, afastadas pelo C. Colegiado, trazendo o fundamento que redundou na sua rejeição, como esclareceu que *não há necessidade do acórdão ser exaustivo respondendo a todo tipo de questionamento. Isso porque, conforme jurisprudência pacífica, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pedidos e argumentos suscitados pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para sustentar sua decisão*, apontando até para o julgamento dos EDcl no MS 21.315/DF (DJe de 15/06/2016) no rodapé do documento, exarado já na vigência do Código de Processo Civil de 2015, pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

Pois bem, tem-se aqui, no entender deste Conselheiro, uma fundamental e insuperável *divergência fática*: o v. Acórdão n.º 2401-006.870 tratou de nulidade de v. Aresto da DRJ, que não está sujeito a Embargos de Declaração, que prestam-se, precisamente, para afastar omissões e evitar eventuais nulidades.

O fato de, no presente caso, não só tratar-se de arguição de nulidade de v. Acórdão de C. Turma Ordinária (e não da DRJ, como no *paradigma*), mas, principalmente, terem sido opostos Embargos de Declaração prévios contra tal decisão, já fulmina qualquer *similitude* entre as circunstâncias, podendo se concluir inexistir dissídio jurisprudencial sobre o mesmo tema.

Mas, além disso, ainda que a I. Relatora dessa r. *decisão paradigmática* tenha usado o termo *pontos* no v. Acórdão e, ao seu turno, a Autoridade prolatora do r. Despacho de Agravo interpretado, que, então, todos argumentos devem ser enfrentados sob pena de nulidade, investigando os termos do voto vencedor do v. Aresto *paradigma*, fica claro que lá não se tratou de *simples* argumentos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2004

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO DE PONTOS OS QUAIS DEVERIA TER SE PRONUNCIADO.

O acórdão proferido pela DRJ encontra-se omissor por não ter apreciado todos os pontos alegados pelo contribuinte em sua impugnação, o que tem como consequência o cerceamento do direito a ampla defesa, o prejuízo ao contraditório e a não observância ao devido processo legal.

Deve ser declarada nula a decisão de primeira instância com o retorno dos autos à instância de origem para que seja proferida nova decisão e aprecie todos os pontos alegados pelo contribuinte.

(...)

Conforme se verifica dos autos, o litígio travado no Recurso Voluntário diz respeito à exigência de Imposto de Renda, em função da compensação indevida de Imposto de Renda Retido na Fonte; omissão de aluguéis ou royalties recebidos de pessoa jurídica; dedução de despesas médicas; omissão de rendimentos decorrente de ação trabalhista.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário na sua integralidade. Afirmou, inicialmente, que o contribuinte não contestou a infração referente à compensação indevida de IRRF no valor de R\$ 622,75 e a glosa de despesa médica no valor de R\$ 1.446,51.

Quanto à questão relacionada aos valores recebidos acumuladamente pelo contribuinte e a isenção decorrente de moléstia grave, não houve julgamento de mérito, conforme se verifica do trecho do voto a seguir transcrito:

(...)

Em Recurso Voluntário, o contribuinte novamente se insurge contra a omissão de rendimentos decorrente de ação judicial e a isenção de Imposto de Renda

por ser portador de moléstia grave, além de afirmar que contestou, desde a impugnação, a acusação sobre as despesas médicas (seguro saúde Bradesco), omissão de alugueis e dedução indevida de IRRF.

*Com efeito, desde a impugnação apresentada, o contribuinte afirma que ocorreu grave equívoco na acusação que lhe foi imposta, pois jamais ajuizou ação trabalhista contra nenhuma pessoa jurídica, haja vista ter mantido vínculo trabalhista na condição de empregado, e que o montante recebido trata de valores acumulados que não haviam sido pagos pelo INSS nas épocas próprias. **Asseverou ainda que os valores recebidos são isentos da incidência de imposto de renda, tendo em vista ser portador de moléstia grave e por tratar de diferenças de proventos de aposentadoria.***

Ainda sobre a defesa inicial, conforme se observa nos itens 2, 3 e 4 da impugnação (fl. 4), assevera que foram devidamente contestadas as acusações de compensação indevida de Imposto de Renda Retido na Fonte, omissão de alugueis ou royalties recebidos de pessoa jurídica e dedução de despesas médicas.

*Dessa forma, **observa-se que o acórdão proferido pela DRJ encontra-se omissis por não ter apreciado todos os pontos alegados pelo contribuinte em sua impugnação, o que tem como consequência o cerceamento do direito a ampla defesa, o prejuízo ao contraditório e a não observância ao devido processo legal.***

Por todo o exposto, entendo por dar provimento ao Recurso Voluntário para tornar nula a decisão de primeira instância com o retorno dos autos à instância de origem para que seja proferida nova decisão que aprecie todos os pontos alegados pelo contribuinte. (destacamos)

Claramente, sem margens para dúvidas, o que houve na DRJ foi a falta de apreciação de matéria e tema autônomo – e não mero argumento ou *ponto*, de modo que, lá, realmente, ocorreu cerceamento de defesa - lembrando, inclusive, não serem, cabíveis Embargos de Declaração para sanar tal omissão, nesse caso pretendido como *paradigmático*.

Registre-se que, se acatado tal v. Acórdão *paradigma* da forma como interpretado pelo r. Despacho de Agravo, toda e qualquer simples afirmação constante dos Recursos Voluntários, se não for expressamente mencionada e tratada, mesmo após esclarecimentos de r. Despacho de Embargos Declaratórios sobre a *desnecessidade* de sua abordagem expressa para a rejeição do tema, daria margem ao conhecimento de Recurso Especial, dentro da matéria da nulidade do Acórdão das Turmas Ordinárias – instituindo cenário processual caótico e absurdo, que desnatura a função da Instância especial.

Data maxima venia, tal interpretação do v. Acórdão *paradigma* foi equivocada e, manifestamente, não existe aqui *similitude fática* ou *divergência interpretativa* em relação ao v. Aresto combatido.

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial da Contribuinte.

Mérito

Uma vez vencido em relação conhecimento do Recurso Especial fazendário, passa-se à apreciação de sua matéria, qual seja, a devida *qualificação da multa de ofício diante da reiteração da infração* e sua proporção.

Pois bem, inicialmente, verificando os autos, com grande clareza tem-se que a Autoridade Fiscal não se valeu de nenhum outro *fato, ocorrência* ou *conduta* material - que não a própria omissão de receitas presumida - para a qualificar a multa de ofício, entendendo que tal circunstância, traduzida em falta de declaração e recolhimento, *per si*, já implicaria em motivo bastante para tal *agravamento sancionatório*.

Para este Conselheiro, tratando-se de infrações presumidas de omissão de receitas, com base no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, a constatação da simples repetição da conduta infracional no tempo e a sua monta proporcional não bastam para afastar a observância do enunciado da 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 da Lei n.º 4.502/64.

Isso pois, inicialmente, apontar que a infração foi cometida em diversos períodos, reiteradamente, nada mais é do que adotar a própria infração como fundamento para a duplicação da sanção correspondente, apenas *conjecturando* sobre sua ocorrência no tempo.

Não há nessa manobra argumentativa demonstração pelo Fisco de outra conduta, intencional e ilícita, além da repetição da própria infração verificada.

Tampouco existe na legislação de regência dos tributos sob exigência, ou naquela referente às sanções correspondentes ao seu inadimplemento, uma definição do conceito ou a delimitação daquilo necessário para se evidenciar a *reiteração* capaz de incrementar o apenamento simples. Dessa forma, adotando sua própria definição no léxico ordinário, poder-se-ia dizer que todo contribuinte que praticar conduta considerada pelo Fisco como infração, em dois períodos de apuração diversos, já estaria sujeito à duplicação da sanção.

Contrario sensu, apenas o contribuinte que comete a infração de maneira pontual e singular, sob o prisma *temporal*, estaria livre de tal agravamento. Acatando essa tese fazendária e confrontando-a com a realidade da fiscalização de tributos e contencioso tributário, pelo menos em esfera federal, resta certo que tal majoração deixaria de ser uma exceção.

Mais do que isso: eleger tal conjectura temporal como critério para duplicar o ônus penal é de imensa superficialidade jurídica e absolutamente desconectado da subjetividade da conduta do contribuinte, exigida na verificação do *dolo* e constatação do real *intentio* daquele que é punido pelo Estado.

Na jurisprudência atual dessa C. 1ª Turma da CSRF deste E. CARF encontra-se julgados endossando esse entendimento, conforme se exemplifica com o v. Acórdão n.º 9101-005.402, de relatoria deste mesmo I. Conselheiro, publicado em 26/04/2021:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RELEVANTE PROPORÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURAS SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. INADIMPLENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES. SÚMULA CARF Nº 25. AFASTAMENTO.

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

A presunção de omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de ocultação de fato jurídico tributário ou impedimento e retardamento da sua apuração pela Fiscalização.

O fundamento para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu em proporção relevante, quando confrontada com aquilo ofertado à tributação, é mera conjectura sobre a própria infração de omissão de receitas, procedida pela adoção de prisma analítico de sua quantidade, sem o devido respaldo legal.

(destacamos)

Claramente, tal critério de repetição é incapaz de retratar postura *fraudulenta*, ou sua intenção contra o Erário ou, ainda, nenhum dos institutos arrolados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Cabe também verificar se a *proporção* da infração de omissão de receitas, mesmo que cometida em diversos período, como anteriormente explorado, seria elemento fático hábil para socorrer a validade da justificativa para se dobrar a monta da multa de ofício, imposta ao contribuinte inadimplente.

Na esteira daquilo antes exposto, apontar que a infração cometida foi de *larga monta e/ou proporção*, quando em confronto com aquilo efetivamente recolhido, igualmente, representa mera conjectura sobre a sua dimensão financeira (quantitativa), *característica* essa do

tributo exigido que não encontra qualquer respaldo legal no sistema tributário nacional para se revestir de motivo para a qualificação da sanção. Novamente, adota-se elemento da própria infração, e sobre ele elucubra-se, para arrimar a exasperação penal.

Diga-se mais: a partir de qual proporção da infração de omissão de receitas a multa de ofício deixa de ser devida na monta de 75% e passa ser aplicada em dobro, na casa dos 150%?

Duas vezes aquilo ofertado a tributação? Quarto vezes? Ou só a partir de oito vezes? Ou, talvez, somente depois de dez vezes?

Tal exercício acima procedido deixa claro que a ausência da devida *jurisdicização* de tal fato (ou melhor, *característica* quantitativa, extraída do análise do débito apurado), como elemento apto para qualificar a multa de ofício, furta qualquer previsibilidade, segurança, isonomia ou certeza na aplicação do Direito, o que deve ser rechaçado.

E, nesse sentido, tratando-se de *pena*, tal ausência de respaldo legal objetivo e expresso – seja em relação à *reiteração* ou à *proporção* da infração, ou mesmo a ambas características conjugadas - resulta na sua consequente sujeição total ao *crivo* hermenêutico, discricionário, da Autoridade Fiscal, reforçando a sua ilegitimidade para a devida e hígida motivação da qualificação da multa, o que contraria, inclusive, a axiologia prestigiada, desde 1966, no art. 112 do CTN.

Ainda que o senso íntimo de *justiça fiscal* e de proteção ao Erário de muitos possa restar sensibilizado pelas dimensões e pela duração do inadimplemento tributário, repita-se: não existe qualquer *discrímen* legal correspondente a tais circunstâncias que justifique maior severidade punitiva em face do sujeito passivo na exigência daquilo devido.

Posto isso, a r. *decisão*, adotada, então, pelos I. Conselheiros da C. Turma Ordinária *a quo*, de afastar a qualificação da multa de ofício mostra-se acertada, não se materializando a hipótese punitiva excepcional do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo o v. Acórdão em relação ao afastamento da qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual ordinário de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Fl. 56 do Acórdão n.º 9101-005.924 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 13896.721609/2014-34

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento de que o recurso especial da PGFN não deveria ser conhecido. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial estaria demonstrado.

Inicialmente no que se refere à vedação expressa no art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF/2015, esta Conselheira já manifestou objeção a entendimento semelhante ao expresso nestes autos pelo I. Relator, nos termos do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.366:

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao conhecimento do recurso especial. A maioria do Colegiado concluiu que, apesar de o acórdão recorrido estar fundamentado em Súmula do CARF, na hipótese específica dos autos não é necessário que a divergência jurisprudencial se pautem em paradigma que expressamente afaste a aplicação do entendimento sumulado em circunstância semelhantes.

Isto porque, como se vê no voto condutor do acórdão, a aplicação do entendimento sumulado ao presente caso não se deu de forma direta, e demandou a análise das circunstâncias do caso concreto para qualificá-las e, só então, confrontá-las com as súmulas, dada a vagueza das expressões adotadas em seus enunciados:

Com referência à penalidades aplicadas, observa-se que todos os créditos tributários lançados foram acrescidos da multa qualificada no percentual de 150%. Em sua justificativa, a autoridade lançadora reporta-se aos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, discorre sobre o conceito de dolo e sobre posicionamentos doutrinários acerca da multa qualificada, e conclui pela pertinência da aplicação da multa qualificada porque:

- A contribuinte, ao longo dos dois anos fiscalizados, não escriturou sua movimentação financeira, não comprovou a origem dos depósitos bancários, e ainda que estes decorressem da atividade de representação comercial, nenhum valor a este título foi oferecido à tributação, o mesmo se verificando em relação às receitas de prestação de serviço e de venda de mercadorias constantes de sua escrituração. Sendo reiterada a conduta, afasta-se a hipótese de erro; e
- A falta de escrituração da quase totalidade da movimentação financeira evidencia a tentativa de ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador dos tributos que porventura decorram de receitas da referida movimentação financeira, *fraudando a fiscalização tributária ao deixar de inserir na sua contabilidade tais dados.*

Os recorrentes invocam a declaração de voto juntada à decisão recorrida para afirmar a ausência de dolo, bem como as Súmulas CARF nº 14 e 25. A referida declaração de voto firmou a discordância de um dos membros da Turma Julgadora de 1ª instância acerca da manutenção da multa qualificada em face da presunção legal de omissão de receitas oriunda de depósitos bancários de origem não comprovada, destacando que a Súmula CARF nº 25 vincularia a administração tributária federal.

No presente caso, 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 reiteração de sua 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.

Por sua vez, com referência às receitas presumidamente omitidas, a autoridade fiscal apenas acrescenta que, admitindo-se a alegação da contribuinte de que os depósitos bancários decorreriam da atividade de representação comercial, *restaria evidenciado que ao longo de dois anos o contribuinte não ofereceu à tributação nenhum valor a tal título*. Ocorre, porém, que admitindo-se esta alegação, a receita omitida não corresponderia ao montante total dos depósitos verificados na conta bancária da contribuinte, mas sim, apenas, à comissão decorrente de sua atividade. De outro lado, a incidência foi validamente estruturada a partir do valor total dos depósitos bancários porque não comprovada a sua origem, ou mesmo sua vinculação às alegadas atividades de representação comercial. A autoridade fiscal, portanto, não logrou alcançar a natureza dos valores depositados, o que lhe impede de afirmar que houve a intenção de deixar de oferecer à tributação as receitas representadas pelos depósitos bancários de origem não comprovada.

Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta.

Já com referência às demais receitas de venda de mercadorias e de prestação de serviços estampadas em notas fiscais e escrituradas pelo sujeito passivo, mas não oferecidas à tributação, confirma-se a acusação fiscal no sentido de que a reiteração da conduta afasta a hipótese de erro. A contribuinte tinha conhecimento dos resultados assim auferidos, mas optou por nada declarar em DCTF, além de nada recolher. Frente a circunstâncias semelhantes, há muito os colegiados desta instância administrativa, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais admitem a penalização, com gravidade, daqueles que têm conhecimento da dimensão do fato gerador ocorrido, e optam reiteradamente por ocultá-lo, para ostentar aparente regularidade no cumprimento das obrigações acessórias e principais.

Neste sentido são os julgados cujas ementas são, a seguir, transcritas:

- *Acórdão n.º 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, 1ª Turma da CSRF*
MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.

- *Acórdão n.º 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, 1ª Turma da CSRF* MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada.

- *Acórdão n.º 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, 1ª Turma da CSRF* MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

- *Acórdão n.º 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, 1ª Turma da CSRF* MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

A conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores do que aqueles que de fato seriam os verdadeiros, ou mesmo afirmar que nada deve, sem que nenhuma justificativa plausível para tanto seja apresentada, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que aquele contribuinte está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Daí a inaplicabilidade da Súmula 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*), na medida em que restou evidenciado o referido intuito de fraude na conduta do sujeito passivo relativamente às receitas de vendas e de prestação de serviços demonstradas à fl. 113.

Por estas razões, deve ser DADO PARCIAL 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, NEGANDO-SE PROVIMENTO, em consequência, ao recurso de ofício na parte em que exonerou, também, a penalidade qualificada aplicada sobre os débitos apurados a partir das receitas presumidas em razão dos depósitos bancários que tiveram o depositando identificado, subsistindo as exigências decorrentes destas parcelas acrescidas, apenas, da multa de ofício no percentual de 75%.

Claro está, no exposto, que desde a decisão de 1ª instância há debate acerca da aplicabilidade da Súmula CARF n.º 25 ao caso, lá concluindo-se por sua inaplicabilidade. E, no julgamento do recurso voluntário, necessário se fez analisar os contornos de cada infração imputada ao sujeito passivo para, com base nestas referências, aferir se foi a *simples apuração de omissão de receita* ou a presunção legal de omissão de receitas que, *por si só*, ensejou a qualificação da penalidade. Ao final desta análise, as Súmulas CARF n.º 14 e 25 são apenas citadas em reforço ao entendimento de que parte das condutas referidas não caracterizam o intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, exigido no art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96, em sua redação original, para qualificação da penalidade. Evidente, portanto, que se o voto condutor do acórdão recorrido não mencionasse referidas súmulas, a decisão seria exatamente a mesma.

De seu lado, a PGFN logra demonstrar o dissídio jurisprudencial precisamente naquele ponto **antecedente** da argumentação, indicando paradigma que, diante de conduta

semelhante, afirmou caracterizado o intuito de fraude e manteve a qualificação da penalidade. Daí a dispensa de argumentação específica quanto à inaplicabilidade do entendimento sumulado para superação da vedação expressa no art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Em outras palavras, o recurso especial interposto pela PGFN não se presta a questionar o entendimento sumulado, mas sim a afirmar que as consequências nele **também** expressas não se verificam porque ausentes os pressupostos por ele **também** demandados, do que decorre, necessariamente, sua inaplicabilidade, ainda que ausente argumentação específica neste sentido.

Reforça a posição em favor do conhecimento o fato de o paradigma admitido (Acórdão nº 1201-001.256) ter sido editado depois do entendimento sumulado e não trazer qualquer referência neste sentido, a indicar a inexistência de qualquer dúvida quanto à sua inaplicabilidade, mormente porque editado na vigência do RICARF/2015, quando já assente a obrigatoriedade de aplicação das Súmulas CARF e consolidadas as consequências fixadas para sua inobservância. Neste contexto, é válido presumir que o paradigma entendia inaplicáveis as Súmulas CARF nº 14 e 25.

Destaque-se, por fim, os fundamentos do despacho de admissibilidade que, em atenção a este aspecto, mas sob sua visão reflexa no art. 67, §12 do Anexo II do RICARF, assim decidiu:

Em relação ao primeiro paradigma, verifica-se que contraria a Súmula CARF nº 25, a qual enuncia que *"a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64"*.

Isso porque, ao analisar a imposição de multa qualificada em lançamento escorado em presunção legal de omissão de receitas decorrente da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada, no excerto reproduzido pela Recorrente e abaixo transcrito, o voto condutor não faz qualquer alusão à *"comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64"* cuja necessidade é afirmada a súmula. Nada refere, por exemplo, acerca da reiteração da omissão como indicativo do intuito de fraude, como faz o acórdão recorrido. E, nessa condição, contraria a Súmula CARF nº 25. Confira-se:

Quanto ao lançamento da multa de ofício de 150%, esta se refere aos lançamentos de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários não contabilizados de origem não comprovada e à acusação de omissão de demais receitas.

Sobre a infração de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários não contabilizados registrou a fiscalização que as contas bancárias 7.876.725 e 007.367.000, mantidas junto ao Banestes e ao Banco Santos Neves, respectivamente, não foram contabilizadas em sua escrita comercial; quanto ao lançamento relativo a omissão de receitas não enquadradas no conceito de receita bruta, se relacionam com cheques da empresa Somarco e TED da empresa Sandri, cujos valores foram depositados em conta bancária, cujos registros também não foram contabilizados. Entendo que está caracterizado o evidente intuito de fraude de que trata o art. 44, II, da Lei 9.430/96, estando presentes os pressupostos legais para imposição da multa qualificada.

Ainda que a súmula em questão tenha sido aprovada posteriormente ao julgamento de que se originou o acórdão paradigma (o julgamento se deu em 01/10/2009, ao passo que a súmula foi aprovada em 08/12/2009), ele não serve como paradigma, a teor do § 12, inciso II, do art. 67 do Anexo II do RICARF, que estatui que:

Art. 67 (...)

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

(...)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Já no que se refere ao segundo paradigma, tem-se que, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Isso porque, diferentemente do caso anterior, o voto condutor do acórdão é claro ao situar na reiteração da omissão de receitas e na expressividade das receitas omitidas o fator indicativo do dolo que legitima a imposição de multa qualificada em lançamento escorado na presunção legal de omissão de receitas decorrente da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada. Veja-se, além da ementa antes transcrita o trecho do voto condutor a seguir:

Por consequência lógica, portanto, a multa qualificada de 150% deverá ser mantida, respaldada pela mesma fundamentação explanada no acórdão recorrido. Fica caracterizada a ocorrência de dolo, legitimando a imposição de multa qualificada, uma vez constatada a omissão reiterada de receitas, apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, e em montante muito superior às receitas espontaneamente declaradas.

Ora a conduta é dolosa partindo-se do pressuposto de que, além do recorrente omitir as receitas reiteradamente, ao ser intimado para comprovar tais condutas, não o fez. Se estivesse dotado de boa-fé em suas condutas, não teria motivo para não prestar esclarecimentos.

Nesse quadrante, diverge do acórdão recorrido, que rechaçou a reiteração como fator a justificar a qualificação da multa na parte da autuação em que a receita omitida foi presumida em razão de depósitos bancários de origem não comprovada, como se vê no trecho a seguir (sublinhou-se):

No presente caso, 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 reiteração de sua ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 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:

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada em relação ao segundo paradigma.

Assim, sendo inaplicável a vedação do art. 67, §3º do Anexo II do RICARF, e evidenciada a similitude fática entre os acórdãos comparados, que concluíram de forma divergente acerca do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

Também aqui, o voto condutor do acórdão recorrido analisa as circunstâncias referidas pela autoridade fiscal para qualificação da penalidade e, só então, aplica o entendimento sumulado. Assim, se algum acórdão paradigma sob pressupostos semelhantes conclui pela manutenção da multa qualificada, desnecessária se mostra argumentação específica quanto à inaplicabilidade do entendimento sumulado.

Quanto às objeções do I. Relator acerca da ausência de prequestionamento dos temas *proporção (volume) das omissão de receitas* e a *reiteração da infração*, destaca-se do voto condutor do acórdão recorrido a seguinte ponderação:

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.

Para além disso, ao analisar as arguições de nulidade deduzidas em recurso voluntário, foi referido no voto condutor do acórdão recorrido que:

Tanto nas impugnações apresentadas, quanto nos recursos voluntários, alegou-se que, se a pessoa jurídica autuada é "empresa de fachada" que teria sido utilizada por terceiros para a movimentação de recursos financeiros, os valores dos depósitos bancários não pertenceriam à pessoa jurídica, mas sim aos interponentes. Ante a esses fatos, argumentou-se que deveria ser aplicado o disposto no § 5º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, uma vez que os interponentes da pessoa jurídica deveriam ser considerados contribuintes, e não responsáveis tributários.

Entendo que esse argumento não se sustenta. A esse respeito, assim concluiu a decisão recorrida:

Na impugnação apresentada, Sonia Mariza Branco, Sibely Coelho e Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda. alegaram que, se a contribuinte é "empresa de fachada" que teria sido utilizada por terceiros (Adir Assad, Sônia e Sibely) para a movimentação de recursos financeiros, os valores dos depósitos bancários não pertenceriam à pessoa jurídica, mas sim aos interponentes, razão pela qual deveria ser aplicado o § 5º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, por força do qual os interponentes da pessoa jurídica deveriam reputar-se contribuintes, não responsáveis tributários.

Tal alegação não procede. Verifica-se que em momento algum se afirmou que os depósitos bancários não pertenciam à pessoa jurídica e, apesar de se afirmar que a contribuinte é empresa de "fachada", tem-se que estava constituída perante os órgãos de registro e Receita Federal, emitiu notas fiscais de prestação de serviços no período autuado (as quais não foram oferecidas à tributação em sua totalidade) e teve uma vultosa movimentação financeira incompatível com os valores declarados à Receita Federal, fatos que demonstram a presença de atividade empresarial nos anos-calendário fiscalizados.

[...] (negrejou-se)

Deduz-se daí que apesar das referências acerca da reiteração da conduta e do volume de depósitos bancários que ensejaram a presunção de omissão de receitas, o Colegiado *a quo* compreendeu que a qualificação da penalidade não poderia subsistir, porque estas

circunstâncias nada agregavam ao fato de a infração decorrer de presunção de omissão de receitas.

Quanto aos paradigmas, esta Conselheira já rejeitou a formação de dissídio jurisprudencial em face do Acórdão n.º 103-23.495 nos seguintes termos do voto condutor do Acórdão n.º 9101-005.350:

Embora não questionado o conhecimento do recurso especial, importa observar que o paradigma n.º 103-23.495 teve em conta exigências pertinentes aos anos-calendário 2000 a 2004 e validou qualificação da penalidade assim aplicada:

Da Multa de Ofício 75% e 150%

Foi aplicada a multa de 75%:

- sobre o lançamento em face de recolhimento a menor dos tributos relativamente às receitas apuradas, na forma do art. 5º da Lei 9.716/98, em função de erro no percentual de presunção do lucro (8% ao invés de 16%).

Foi aplicada a multa de 150%:

- sobre aqueles lançamentos tributários onde se apurou omissões de receitas oriundas de depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei n.º 9.430/96);

- sobre o lançamento de omissão de receitas auferidas a título de comissões recebidas de diversas instituições financeiras. (*destaques do original*)

Na sequência, para afirmar o intuito de fraude em razão da conduta reiterada, está consignado que:

Da qualificação da multa de 150% (Prática reiterada).

Assoma claro nos autos que a empresa impugnante, de forma intencional e reiterada, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964, adiante reproduzido:

[...]

Nestes termos, como nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte, ao longo de vários anos, omitia receitas de forma contínua e reiterada (somente sabidas porque informadas por terceiros), por meio de DIRF, não se pode chegar a outra conclusão que não seja a de que o que houve, concretamente, foi conduta tendente a manter ao largo da tributação o montante dos seus ganhos auferidos.

Em relação à "prática reiterada" de omissão de receitas constituir condição suficiente para a caracterização do evidente intuito de fraude, pauto o meu sistema de referência em cima da impossibilidade epistemológica (limites do conhecimento) de se caracterizar o evidente "intuito" de fraude nos termos postos por alguns julgados. Parto do princípio de que não se deve nunca interpretar uma lei quando o resultado dessa exegese leve a absurdos tais como o de imaginar que o dolo ou "o evidente intuito de fraude" devam ser extraídos da mente do sujeito passivo e não das circunstâncias fáticas que permeiam todo o contexto onde a prática aconteceu. É o elemento objetivo que se deve procurar e daí, a partir dele, valendo-se do raciocínio lógico e probabilístico, extrair aquilo que o impregna: o elemento subjetivo (dolo).

Dessa forma, a prática de omitir receitas por mais de 3(três) anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o "evidente intuito de fraude". Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica "erros" de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.

Diante desse contexto, devem ser mantidas a multa de 75% e a multa qualificada de 150%. *(destaques do original)*

Nestes termos, apesar da referência, apenas, à conduta de omitir *receitas de forma contínua e reiterada (somente sabidas porque informadas por terceiros), por meio de DIRF*, a qualificação da penalidade foi mantida não só em relação às receitas informadas por terceiros, como também em relação às omissões de receita presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, e isto sem que nada fosse agregado à acusação fiscal ou à defesa para vinculá-la a receitas da atividade, como indica o seguinte excerto do voto condutor do paradigma:

Ora, como se vê da descrição dos fatos, a empresa não apresentou documentação que comprovasse a origem dos recursos daqueles diversos depósitos. Com efeito, sequer os contabilizou ou os declarou. Apesar de a interessada alegar, reiteradamente, que as origens dos recursos depositados não provêm de vendas do estabelecimento, mas sim ou de atividades estranhas à sua atividade comercial. Acontece que a recorrente não logrou comprovar, através de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a ligação dos recursos recebidos em conta bancária e o seu discurso apresentado. Na verdade, a interessada ao invés de tentar provar os fatos alegados, se limita a tecer considerações de direito, no sentido de enfraquecer o lançamento por ter sido lastreado apenas em indícios e presunções. A esse respeito traz respaldo jurisprudencial na Súmula n.º 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, segundo o qual seria ilegítimo o lançamento de tributos arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários

De outro lado, para afirmar a prática reiterada de infração como evidência do intuito de fraude, o voto condutor do paradigma faz referência expressa à *prática de omitir receitas por mais de 3 (três) anos de forma reiterada*, e isso frente a um lançamento que apontou infrações ao longo de cinco anos-calendário (2000 a 2004).

[...]

Assim, ao passo que o paradigma reporta a omissão de receitas por mais de 3 (três) anos para afirmação da prática reiterada, o voto condutor do acórdão recorrido se pauta na alteração de procedimento da contribuinte no ano-calendário 2009, isolando a ocorrência em apenas um ano-calendário, para concluir que há dúvida quanto à intenção dolosa do sujeito passivo.

Há, portanto, substancial dessemelhança entre as circunstâncias fáticas analisadas nos acórdãos comparados.

Por equívoco, ao proferir voto na sessão de julgamento, esta Conselheira apontou que o mesmo paradigma em referência não caracterizaria dissídio jurisprudencial porque não trataria de qualificação de penalidade em face de presunção de omissão de receitas. Em uma leitura rápida, compreendeu-se que a qualificação da penalidade dizia respeito, apenas, a receitas omitidas e apuradas a partir da prestação de informação das fontes pagadoras em DIRF. Contudo, conforme expresso na interpretação acima exteriorizada acerca desse paradigma, *a qualificação da penalidade foi mantida não só em relação às receitas informadas por terceiros, como também em relação às omissões de receita presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, e isto sem que nada fosse agregado à acusação fiscal ou à defesa para vinculá-la a receitas da atividade*, bastando, para tanto, a reiteração constatada.

De toda a sorte, o outro paradigma (Acórdão n.º 1401-002.296) foi editado em face de lançamento formalizado contra outra pessoa jurídica vinculada a parte dos responsáveis tributários aqui arrolados, e também decorrente de diferentes espécies de receitas omitidas, para além das presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Contudo, lá a qualificação da penalidade foi mantida sob os seguintes fundamentos:

119. Além do agravamento supracitado, o autuante também qualificou a multa para 225,00%, igualmente para a parcela referente à Omissão de Receita por Presunção Legal – Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada, em razão de os valores constatados não terem sua origem esclarecida, com supedâneo no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996:

[...]

121. No presente caso, o fato de a contribuinte não ter esclarecido a origem dos créditos bancários, no montante de R\$ 110.866.110,84, configura o evidente intuito de sonegação, fraude e dolo descritos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, motivo para aplicação da multa qualificada de 150%, conforme atual § 1º (antigo inciso II) do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Não é lógico, razoável ou proporcional afirmar que esta diferença tão grande entre o declarado (R\$ 50.983.041,85) e o que realmente aconteceu (R\$ 110.866.110,84) decorre apenas de erro. Não é lógico, razoável ou proporcional afirmar que esta diferença tão grande entre a ausência de declaração e o que realmente aconteceu é uma inocente declaração inexata ou erro de fato.

122. As circunstâncias que ampararam a qualificação da multa foram perfeitamente delineadas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1642 a 1646).

Nesse paradigma, portanto, a indicação de que a movimentação bancária seria vultosa foi acolhida como fundamento válido para qualificação da penalidade, distintamente do firmado no acórdão recorrido que, apesar de referir essa acusação, entendeu que a presunção legal de omissão de receitas, sem o acréscimo de outras circunstâncias, não evidenciaria a conduta que a lei define para imputação de multa qualificada.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN relativamente à qualificação da penalidade com base no segundo paradigma referido.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em suas conclusões para negar provimento ao recurso especial fazendário, endossando o entendimento expresso pelo Conselheiro relator do acórdão recorrido e redator do voto vencedor neste julgado, Fernando Brasil de Oliveira Pinto. 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 nº 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, DICON 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 nº 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 n.º 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 n.º 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 auçada desfêz-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 auçada (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 nº 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 Livia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 9101-005.083 (Silvia 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 (Abatur Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Livia 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), e 9101-005.698 (Texsa do Brasil Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli). 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 Livia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Livia 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 ocultou a maior parte das suas receitas, furtando ao conhecimento do fisco a ocorrência do fato gerador*, as 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 vinculassem 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 nº 25 (*A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.*).

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA