



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.722315/2014-20
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.525 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 04 de abril de 2023
Recorrentes SOTERRA TERRAPLENAGEM E LOCACAO DE EQUIPAMENTOS LTDA. (RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS: ADIR ASSAD, SANTA SÔNIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, SANDRA MARIA BRANCO MALAGO E SONIA MARIZA BRANCO)
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL, PRESSUPOSTO MATERIAL DE CABIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

Não se admite o recurso especial quando os acórdãos paradigmas colacionados repousam as suas conclusões no exercício silogístico que pressupõe contexto fático distinto daquele observado no acórdão recorrido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTS. 124, I E 135, III. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE FATOS QUE TIPIFIQUEM AS HIPÓTESES LEGAIS DE RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA TRIBUTÁRIA.

A responsabilização tributária prevista pelo art. 135, III e a solidariedade passiva preconizada pelo art. 124, I, ambos do CTN, pressupõem a comprovação inequívoca de atos que conformem os seu núcleo típico, não se contentando com presunções, indícios ou ilações desconectadas dos próprios fatos geradores das obrigações constituídas por meio do ato de lançamento.

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 nº 34, mas sim os enunciados das Súmulas CARF nº 14 e nº 25.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional em relação à matéria “multa agravada”; (ii) por voto de qualidade, conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional em relação à matéria “multa qualificada”, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo não conhecimento; e (iii) por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial de Sandra Maria Branco Malago, votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, acordam em: (i) relativamente ao Recurso da Fazenda Nacional, na parte conhecida, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por dar-lhe provimento; votaram pelas conclusões do voto do relator os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; e (ii) relativamente ao recurso de Sandra Maria Branco Malago, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar-lhe provimento; votaram pelas conclusões do relator os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redator designado

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

Relatório

Cuida o feito de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelos devedores inquinados responsáveis Adir Assad, Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda, Sandra Maria Branco Malago e Sonia Mariza Branco, em face do acórdão de nº 1301-002.751, de 21/02/2018.

Por meio desta decisão, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção negou provimento aos recursos de ofício e voluntários, este último dos coobrigados, e deu parcial provimento ao apelo do contribuinte para afastar a qualificação e o agravamento da multa de ofício e, por conseguinte,

para reconhecer a decadência de parcela do crédito lançado. O predito acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 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: 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 nº 34, mas sim os enunciados das Súmulas CARF nº 14 e nº 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 negocial 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.

Para reduzir a extensão deste relato e objetivar a discussão, releva dizer que os recursos especiais manejados por Adir Assad, Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda, e Sonia Mariza Branco não foram admitidos. E, não tendo sido interposto agravo, tal decisão se tornou definitiva.

A se considerar que a contribuinte, e uma outra responsável, não questionaram o acórdão de piso, a querela, aqui, portanto, se resumirá ao exame das razões de insurgência apresentadas pela D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e, ainda, aquelas propostas pela coobrigada Sandra Branco Malago.

Em apertadíssima síntese, a situação dos autos revolve atuação fiscal em que se busca a satisfação de crédito tributário relativo ao IRPJ e, reflexamente, à CSLL, PIS e COFINS, apurado no curso do anos calendários de 2009 a 2010.

In casu, a contribuinte, Soterra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda. suportou ação fiscal em que se constatou a existência de depósitos bancários de origem desconhecida (identificados a partir da emissão de RMF – Requisição de Movimentação Financeira) quanto aos quais, a despeito de intimada, nada trouxe. Em verdade, foi acusado no curso do procedimento investigativo, que esta empresa não existia de fato, mormente por não se encontrar no endereço indicado, por não possuir funcionários e não dispor de capacidade operacional para concretizar o seu objeto (não foram localizados e nem comprovados quaisquer maquinários, ativos ou bens necessários à consecução de sua atividade fim).

Por esta razão, foi noticiado nos autos, inclusive, o oferecimento de representação para cancelamento da inscrição da Soterra no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, medida acatada e concretizada.

Ao fim e ao cabo, o que se apontou é que a aludida empresa, da qual constava como sócia administradora a recorrente, Sra. Sandra, dentre outros, seria uma “casca”, voltada, exclusivamente, para gerar despesas para terceiras empresas mediante emissão, em valores substanciais, de notas fiscais consideradas inidôneas (dada a inexistência de fato da aludida empresa/contribuinte).

Tendo em conta tais fatos e, ainda, a circunstância da investigada não ter exibido quaisquer livros comerciais e fiscais, e ante a sua insistente inação, considerou-se tipificada a hipótese de presunção legal encartada no art. 42 da Lei 9.430/96 arbitrando-se, outrossim, o lucro, na forma do art. 530, III, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo, então vigente, Decreto 3.000/99.

Digno de nota, ação fiscal em testilha teve origem em processo criminal, iniciado a partir da famigerada “CPMI do Cachoeira” e, ainda, na “Operação Saqueador”, cujos fatos, dados e documentos ali coligidos foram, em parte, considerados pela D. Autoridade Fiscal, para reforçar a conclusão quanto a inidoneidade das notas fiscais emitidas (houve, até mesmo, circularização de informações junto aos tomadores de serviços da contribuinte a fim de atestar a inocorrência dos negócios e ventos retratados nos preditos documentos fiscais). Tais elementos foram sopesados, também, para justificar a imputação da responsabilidade solidária aos coobrigados aqui tratados.

A D. Auditoria indicou, ainda, que ao longo do período fiscalizado foram declarados e pagos valores atinentes aos tributos lançados, em valores inferiores aos montantes identificados nas contas bancárias examinadas.

Consoante se extrai do Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 1.002/1.085, e tal qual já apontado alhures, a respectiva multa de ofício foi agravada, ante a já alardeada inação da contribuinte, e qualificada. E, quanto a este último recrudescimento, a D. Autoridade fiscal o justificou a partir dois fundamentos fáticos:

- a) a empresa teria omitido parte substancial de suas receitas (nos valores de R\$ 28 milhões, em 2009, e R\$ 18 milhões, em 2010), mantidas em contas bancárias cuja origem não foi justificada (i.e., para a Fiscalização, o montante relevante de receitas omitidas seria suficiente para justificar a qualificação em exame); e
- b) as pessoas físicas responsabilizadas, mormente, as Sras. Sandra e Sônia, seriam sócias apenas de direito da contribuinte, funcionando, assim, como “laranjas” do real administrador da contribuinte; nesta esteira, o emprego de interpostas pessoas, ao ver da D. Auditoria, também tipificaria as hipóteses prescritas pelos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Demais disso, e como já alertado, foi imputada a responsabilidade tributária à diversas pessoas, dentre as quais, à Sra. Sandra. E quanto a ela, a justificativa, apresentada na página 77 do TVF, resumida pelo próprio D. Agente Autuante, foi a seguinte:

SANDRA MARIA BRANCO MALAGO, CPF: 903.957.358-15, sócia administradora da fiscalizada, pela 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 inciso I do artigo 124 e inciso III do artigo 135, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), enseja responsabilização pessoal ao agente.

Na página 66 e seguintes do TVF, há, ainda, a assertiva fiscal de que a Sra. Sandra seria, efetivamente, interposta pessoa de Adir Assad, acrescendo-se, assim, à justificativa transcrita anteriormente, também este fundamento para justificar a imputação de responsabilidade à ela, com espeque nos dois preceptivos legais apontados no trecho supra.

Pois bem. Todos os interessados manejaram as suas defesas. E, particularmente quanto à manifestação do contribuinte, a Delegacia da Receita de Julgamentos julgou-a parcialmente procedente a fim de, apenas, desagravar a multa de ofício.

Já o acórdão recorrido, por sua vez, acolheu, ainda, parte adicional da pretensão, como já destacado, para desqualificar a penalidade imposta e, por conseguinte, para reconhecer, em parte, a decadência do crédito tributário em relação, contudo, tão só, ao IRPJ e a CSLL. Neste ponto, a contribuinte, e um dos solidários, manejaram embargos declaração objetivando, ao fim de contas, que fosse considerada a decadência também quanto a parcelas do crédito relativo ao PIS e à COFINS o que, diga-se, foi acatado pelo colegiado *a quo* por meio do acórdão de e-fls. 2.405/2.413.

Após a ciência acerca do acórdão de recursos voluntário e de ofício, a D. PGFN interpôs o seu recurso especial, aventando ocorrer divergência quanto a duas matérias, a saber:

- a) multa agravada, para o que foram trazidos os paradigmas de nºs 106-13.502, de 2003 e 9101-001,487, de 2012;
- b) multa qualificada, quanto ao que foi colacionados os acórdãos de nºs 1103-001.026, de 2014, e 103-23.495.

E, por meio de despacho de admissibilidade de e-fls. 2.041/2.054, a D. Presidência da 3ª Câmara desta 1ª Seção, admitiu, sem ressalvas, o apelo fazendário.

Houve apresentação de contrarrazões por parte dos interessados.

Por sua vez, a devedora solidária, Sra. Sandra (conjuntamente com a Sra. Sônia), antes mesmo da prolação do acórdão de embargos mencionado linhas acima, interpôs o seu recurso especial aventando, no caso, a ausência de responsabilidade tributária com base nos preceitos dos artigos 124, I e 135, III, do CTN. Em síntese, afirmou que, se ela foi considerada mera “laranja” do Sr. Adir Assad, não disporia de poderes de gestão, nem tampouco, interesse comum (a que alude o precitado art. 124, I).

Apontou, então, como paradigmas os acórdãos de nºs 1401-002.140 e 1401-002.206.

Tal qual já destacado, o recurso acima foi admitido, apenas, quanto a Sra. Sandra e, ainda, assim, somente em relação ao segundo paradigma trazido o qual, diga-se, examinou os

mesmos fatos, empresas e infrações – conforme se vê do despacho de admissibilidade de e-fls. 2.461/2.480 (v. páginas 18 e 19 desta decisão).

Não houve, insista-se, interposição de recurso de agravo por quaisquer dos interessados.

À e-fls. 2.507/2.520, a D. PGFN manejou as suas contrarrazões ao recurso especial em que, sem se reportar ao cabimento do apelo, premeu pela manutenção do acórdão recorrido.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I ADMISSIBILIDADE.

I.1 Dos requisitos formais (extrínsecos e objetivos).

De plano, observa-se que os recursos são tempestivos.

Também não se discute, aqui, o preenchimento dos demais pressupostos de cabimento dos apelos. Ambos declinaram, de forma satisfatória, os dispositivos sobre os quais se instaurou o litígio recursal, tendo, outrossim, apontado os pontos de incongruência havidos entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

Resta-nos, agora, verificar se, efetivamente, há, no caso vertente, dissídios jurisprudenciais suficientes a atestar a admissibilidade dos apelos.

I.2 Do requisito intrínseco da divergência. Premissas adotadas por este Relator.

O art. 67 do RICARF estabelece como requisito intrínseco do recurso especial, a efetiva ocorrência de divergência interpretativa entre decisões de turmas deste Órgão Colegiado acerca da “*legislação tributária*”. Mas, verdade seja dita, estivéssemos, de fato, diante de visões antinômicas apenas quanto ao substrato legal, a exigência de paridade circunstancial seria, a toda evidência, despicienda. Isto porque, e não se pode negar, a interpretação da prescrição pode ser feita *in abstracto*, objetivando, todavia, apenas, compreender o sentido das expressões ali empregadas.

Todavia, o Manual de Admissibilidade do REsp é substancialmente claro ao predispor que a divergência a que a alude o predito art. 67 se estabelece quando as Turmas deste CARF, “*em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária*”¹. E ao assim se propor, o recurso especial de divergência não atinge apenas a interpretação do texto legal mas, objetivamente, a própria construção da norma jurídica concreta.

¹ Manual de Admissibilidade do Recurso Especial, Orientações Gerais para Formalização de Despachos, v. 3.1. Brasília, dezembro 2018, p. 54, disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf. Acessado em 23 de junho de 2022.

Isto porque o *procedimento* de edificação da norma se dá, precisamente, pela aplicação das prescrições normativas ao caso concreto, aplicação que, por sua vez, pressupõe o emprego das “*conexões axiológicas que são construídas (ou, no mínimo, coerentemente intensificadas) pelo intérprete*”², e, ainda, a dialética jurídica (pela apresentação e contra-apresentação de argumentos técnico-jurídicos).

Trazendo para esta seara, destarte, a clássica equação kelseniana, pensada para viabilizar a construção da norma, tem-se que “se A, deve ser B”³. Se, entretanto, um dado aplicador do direito, partindo das suas “*conexões axiológicas*” (preconceitos jurídicos que ele coerentemente intensifica, nas palavras de Ávila), se socorre de uma leitura própria da prescrição “A”, quando sobreposta às circunstâncias de fato, concluirá pela implementação da consequência “B” de forma distinta daquele que considera “A” sob outras concepções. Objetivamente, uma Turma pode considerar que se “A+”, deve ser “B”, ao passo que outro Colegiado poderá edificar a norma, que compreende um mesmo conjunto fático (ou, quando menos similar), a partir da equação clássica “se “A”, deve ser “B”. E é, precisamente aí, que se estabelece a divergência interpretativa que desafia o remédio excepcional em testilha.

Daí a necessidade de:

- a) a construção normativa se dar sobre uma mesma prescrição (substrato) legal (ou legislativa, inclusive na acepção do art. 100 do Código Tributário Nacional);
- b) o exercício silogístico se implementar quanto a circunstâncias fáticas iguais ou, quando menos, similares, ou, de outra sorte, estaremos potencialmente, tratando de uma mesma prescrição normativa e cuja consequência se implementa de forma distinta, apenas, por conta da aludida dissimilitude fática;
- c) as turmas responsáveis pela prolação da decisão que positiva a norma serem distintas, dado que, em sendo o mesmo colegiado, não se poderá considerar que estes aplicadores colijam “*conexões axiológicas*” distintas (ao menos em tese).

Em razão da premissa descrita em “a”, os interessados devem deixar claro qual a prescrição legislativa está sendo examinada; porque só há interpretação antinômica em relação a um mesmo antecedente e consequente abstratamente previsto na lei. Daí porque, inclusive, não se estabelecer a divergência em relação a decisões que se debruçam acerca de preceitos legislativos que, não obstante tratem de uma mesma matéria, sejam, cronologicamente, distintos (os próprios contextos destas regras não serão os mesmos e o exercício silogístico subsequente, necessariamente, se implementará de forma distinta – paradigmas anacrônicos, como descrito pelo Manual de Admissibilidade⁴).

² ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65.

³ Lembrando, aqui, que para Kelsen, esta equação ainda depende do ato do aplicador da lei, não se concretizando automaticamente pela simples implementação do fato hipotético “A” (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, versão condensada pelo próprio Autor. 4ª ed., tradução de J. Cretellajr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 47.

⁴ Op. cit. p. 57.

Outrossim, e ainda no que tange ao fundamento tratado em “a”, supra, a proposição normativa tem que ter sido objeto de decisão, ainda que implícita, pelos acórdãos a serem comparados. Sem o seu prequestionamento, não há posituação da norma e, ato contínuo, não há, propriamente, matéria a ser comparada.

Noutro giro, o pressuposto declinado em “b” impõe a identidade fática e afasta a possibilidade de se estabelecer a divergência quando a questão torna relevante a prova produzida ou não produzida (os fatos devem estar postos, já que a equação Kelseniana, sempre, será diferente para cada conjunto fático-probatório, independentemente da leitura que se faça acerca das prescrições normativas). Aliás, este mesmo entendimento se encontra divisível no Manual de Exame de Admissibilidade, citado alhures. Veja-se:

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

E, por fim, só se estabelece divergência quando a norma é edificada por aplicadores distintos.

Esclareço, por oportuno, que as premissas agora postas são próprias deste Relator e não representam, necessariamente, o entendimento do Colegiado acerca deste pressuposto de cabimento. Se prestam, valem a insistência, apenas para nortear o exame a ser realizado por este Conselheiro, não vinculando, em absoluto, os demais membros deste Colegiado que, por certo, adotam, ou adotarão, outros critérios que não, e necessariamente, os até aqui expostos.

Assentadas, assim, as premissas a serem assumidas por este Relator, e somente por ele, passo ao exame do cabimento do apelo ora analisado.

I.2.1 Do recurso especial manejado pela D. PGFN.

Em relação à primeira matéria tratada no apelo fazendário – agravamento da multa -, o acórdão recorrido assentou as suas conclusões, primordialmente, nos preceitos da Súmula/CARF de nº 96, entendendo, assim, que a simples falta de entrega de livros e documentos não justificaria a imposição mais gravosa aqui tratada.

Para se contrapor aos fundamentos da decisão *a quo*, a D. Procuradoria colacionou dois paradigmas para sustentar a ocorrência de divergência jurisprudencial, sendo eles, o de nº 106-13.502, de 2003 e o acórdão de nº 9101-001.487, de 2012.

O primeiro dos acórdãos comparados, diga-se, tratou de situação em que o contribuinte não prestou esclarecimentos ou, quando o fez, não atendeu ao prazo concedido pela Autoridade Administrativa. Em verdade, a singeleza pela qual este acórdão tratou do assunto, mormente quanto a descrição dos fatos por ele qualificados, torna até difícil entender se o contexto considerado ali seria, efetivamente, similar ao aqui tratado (lembrando que o acórdão recorrido afirmou ter ocorrido atendimento às intimações, havendo, inclusive, explicações sobre os motivos pelos quais os documentos solicitados não foram exibidos).

Demais a mais, não houve, neste caso paradigmático, arbitramento (ou, quando menos, nada foi dito sobre isso). E como o fundamento da decisão vergastada foi, não outro, senão a própria Sumula 96, tal dessemelhante poderia, por certo, afastar qualquer possibilidade de se identificar o dissídio. E, caso, na hipótese do acórdão comparado, ainda se observasse a ocorrência de arbitramento, esta circunstância se afeiçoaria, em cada vírgula, à situação tratada pelo aludido verbete.

Quanto a este paradigma, com a devida vênia à D. Presidência da 3ª Câmara, não se vê caracterizado o dissídio.

Já no que toca ao segundo *decisum* colacionado como prova da alegada divergência, *a priori*, ter-se-ia uma identidade suficiente para se atestar a admissibilidade do recurso. É que, como se vê, ali também se tratava de lançamento por omissão de receitas, na forma do art. 42 da Lei 9.430/96, tendo ocorrido o arbitramento, precisamente, pela falta de atendimento, pelo contribuinte, às intimações lá realizadas.

Mais uma vez, todavia, no acórdão comparado não houve atendimento às intimações lavradas pela Autoridade Fiscal, situação um tanto quanto distinta da observada no caso dos autos já que, aqui, vale a insistência, a contribuinte, ainda que por intermédio de terceiro, trouxe as explicações que justificaram a falta de exibição dos livros e documentos que, ao fim e ao cabo, justificaram o próprio arbitramento. Ainda que sutil, esta dissimilitude contribuiu, razoavelmente, para a edificação de normas concretas e individuais de forma distinta:

- a) para o aresto recorrido, se “A”, isto é, se atendidas as intimações, mesmo sem se trazer os documentos solicitados, isto, *per se*, não justifica o agravamento> ou seja, atendidas as intimações não deve ser “B”, i.e., não se deve agravar a multa, consoante entendimento pacificado pela Sumula 96;
- b) já para o acórdão paradigma, não havendo qualquer atendimento às intimações (se “A”), inclusive com a advertência do risco de aplicação da majoração em exame, deve ser “B” - impõe-se o aludido agravamento.

Tal como proposta a equação Kelseniana acima, não se pode afirmar, com qualquer grau de certeza, que os dois colegiados divergiriam quanto a intelecção da própria norma considerada, tendo em conta as, insista-se, sutis diferenças entre os caso concretos.

Quanto a este tema, portanto, o recurso fazendário não deve ser admitido.

Por sua vez, no que pertine ao segundo tema abordado pelo apelo manejado pela D. PGFN, a Turma *a quo* se posicionou pela desqualificação da multa de ofício, de início, por conta dos enunciados das Súmulas 14 e 25, dado que o recrudescimento da penalidade teria sido justificado a partir da própria presunção legal encartada no art. 42 da Lei 9.430/96.

Mas, mais que isso, o aludido Colegiado até entendeu ter ocorrido condutas fraudulentas, consistentes no uso de empresa de fachada e de interpostas pessoas; mas cravou que tais situações representariam, a despeito do que diz a Súmula/CARF 34, um atentado à própria satisfação do crédito já constituído, não se prestando para evidenciar uma tentativa de ocultação do fato gerador em si (notadamente porque, ao ver do D. Relator, a citada interposição

não teria relação direta com o tipo infracionário – omissão de receita por depósitos de origem não comprovada).

Como destacado no relatório que precede este voto, a Fazenda Nacional apresentou dois paradigmas que, sob sua visão, teriam adotado posicionamentos opostos ao manifestado pelo acórdão recorrido.

Em relação à primeira das decisões comparadas, salta aos olhos, a partir da própria ementa, a absoluta disparidade entre as circunstâncias lá consideradas e aquelas verificadas no aresto combatido. Isto porque, no acórdão de nº 1103-001.026, o motivo determinante para a qualificação da multa foi, de fato, a interposição de pessoas, mas, numa realidade, inclusive jurídica, totalmente dispare, já que esta conduta específica (uso de laranjas), tinha por escopo a manutenção da contribuinte no regime do SIMPLES. E isto, diga-se, serviu ao Colegiado até mesmo para afastar, explicitamente, a aplicação do verbete da Súmula 14.

Em adição a isto, a Turma responsável pela prolação do predito *decisum* paradigmático considerou, ainda, outro fato não observado no aresto recorrido, já que, lá, constatou-se que a conta bancária investigada – e que deu azo à aplicação dos preceitos do art. 42 da Lei 9.430/96 – era compartilhada por diversas pessoas jurídicas, algo suficiente para atrair, ao revés do ocorrido na decisão *a quo*, o entendimento plasmado no enunciado da Súmula/CARF de nº 34 (explicitamente afastada pelo Relator do acórdão vergastado precisamente pela não ocorrência desta situação específica no caso em exame).

De seu turno, o paradigma de número 103-23.495, assentou o entendimento quanto a manutenção da qualificação pretendida tão só na reiteração da omissão de receitas, asseverando, até, que esta circunstância envidaria, de forma automática, as condições preconizadas pela Lei 4.502/64. Mas, vejam bem, ainda que o Relator da decisão proferida pela instância anterior tenha até se reportado à questão da prática reiterada, o fez *an passant* e num claro *obiter dictum*. Isto porque, esta circunstância não foi, em momento algum, alardeada pela própria Fiscalização, ao longo de seu TVF, que, vale a insistência, calcou as suas conclusões, tão só, nos dois fundamentos já alardeados:

- a) a omissão de receita *per se*, sem qualquer adjetivo adicional para lhe qualificar;
- b) a interposição de pessoas.

E para que não haja dúvidas acerca da minha assertiva, acima exposta, transcrevo, abaixo, trecho do relatório fiscal em que tais fundamentos são expostos:

9.3.5. Demonstrou-se ao longo dos autos e pelos recortes legais, acima em destaque, que a fiscalizada cometeu, em tese, crime contra a ordem tributária, incorrendo na prática de sonegação fiscal ao omitir da apuração anual da tributação para o IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica e reflexos, um valor total de R\$ 28.710.536,20 (vinte e oito milhões setecentos e dez mil quinhentos e trinta e seis reais e vinte centavos), no ano calendário de 2009, e R\$ 18.340.276,62 (dezoito milhões trezentos e quarenta mil duzentos e setenta e seis reais e sessenta e dois centavos), no ano calendário de 2010, com a intenção dolosa de sonegar parte significativa das receitas auferidas, e com isto efetuar recolhimentos a menor.

[...]

9.3.8. Outra linha adotada pela fiscalizada foi a utilização de “laranjas” ou “testas de ferro” como já amplamente conhecido no jargão popular, que se tratam de interpostas pessoas do verdadeiro sócio da sociedade. 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 (paginas 36 e 37 do TVF).

Notem, particularmente quanto a omissão, propriamente, que o fator determinante considerado pela predita Autoridade Fiscal foi a relevância do valor omitido e não a reiteração da omissão. Daí a minha conclusão de que a menção à “prática reiterada” contida no acórdão recorrido ter se dado, apenas, como um reforço de argumento e não como fundamento autônomo.

Todas as decisões comparadas partem de premissas de fato distintas para erigir a norma concreta e individual e, nesta esteira, não podem se consideradas como contrapostas. O dissídio, mais uma vez, não se implementou, sendo, pois, de ser reconhecer a inadmissibilidade do recurso da Fazenda também quanto a este segundo tema.

I.2.2 Do recurso especial a contribuinte.

O contribuinte se insurge, de certa forma, genericamente, quanto a sua responsabilização envidada com base nos preceitos dos arts. 124, I, e 135, III, ambos do CTN. E sobre isso, as razões apresentadas pela DRJ foram integralmente encampadas pela decisão *a quo*. E, ao assim o fazer, sustentou de forma resumida, que:

- a) com base em precedentes do Superior Tribunal de Justiça, havendo comprovação de que o acusado detinha poderes de administração, a individualização da conduta se torna despcienda;
- b) tendo sido comprovada a fraude, impôs-se, assim, a responsabilização com espeque nos preceitos do art. 135, III (conclusão extraída da página 69 do acórdão recorrido);
- c) a solidária, Sandra, tinha “*interesse jurídico a que se refere o art. 124, I, do CTN, pois*” tinha “*conhecimento dos fatos*” e participou “*da realização da situação que constituiu o fato gerador*” (página 68 do *decisum* em apreço).

Tal qual já destacado, o paradigma trazido e admitido pela D. Presidência da 3ª Câmara abordou a mesma operação, as mesmas pessoas e, por certo, a mesma infração aqui discutida. E isto, para este Relator, já seria mais que suficiente para demonstrar a divergência dado que, sobre uma mesma pessoa, e um mesmo conjunto de fatos, alcançou-se uma posição diametralmente oposta.

Mas poder-se-ia cogitar que as decisões teriam adotado premissas de fatos distintas, por conta das provas coligidas aos respectivos autos. Entretanto, a simples comparação entre a consideração descrita em “a”, acima, com os fundamentos adotados pelo paradigma para afastar a responsabilidade da Sra Sandra, deixa extreme de dúvidas que a discussão, aqui, é eminentemente jurídica...

Com efeito, para o recorrido, a prova da individualização da conduta é irrelevante, quando estamos diante de sócio administrador, havendo, igualmente, a possibilidade de responsabilização, desta feita com base no art. 124, I, quando ficar evidenciada a sua simples participação no evento tido e havido como fraudulento.

Já para o acórdão comparado, a individualização da conduta é premente e ínsita à tipificação do antecedente da norma encartada no art. 135, III, sendo, igualmente essencial, já para o fins do art. 124, I, a comprovação do efetivo proveito econômico ao sujeito inquinado responsável.

Vejam que não houve uma análise conflitante de provas; o que houve foi uma qualificação jurídica dos fatos a luz dos dois preceitos supra referidos. Foi, tão só, a qualificação destes fatos, a luz das regras legais pertinentes, que se deu de forma divergente,

Assim, e sem maiores digressões, o dissídio, aqui, está suficientemente demonstrado, impondo-se o conhecimento do recurso quanto a este tema.

II DO MÉRITO.

II.1 Do recurso da Fazenda. Da qualificação da multa.

Peço vênia para, mais uma vez, me voltar para o TVF a fim de expor as razões consideradas pela D. Fiscalização para aplicar a penalidade majorada no caso vertente e já transcritas no tópico I.2.2 deste voto. Como se vê dali, para a fiscalização

- a) a simples omissão de receita, ainda que em valores substanciais, evidenciaria o intuito, considerado doloso, de ocultar as características do fato gerador e, assim, afastar o conhecimento, pela Administração, de sua concretização;
- b) outrossim, o emprego de interpostas pessoas teria prejudicado “*os interesses da Fazenda Pública, quando da realização financeira do crédito tributário devido*”.

Quanto ao motivo apontado em “a”, tem-se, como apropriadamente considerado pela decisão recorrida, a incidência clara e intergiversável do entendimento sedimentado nas Súmulas/CARF dde nº 14 e 25:

Súmula CARF nº 14

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Súmula CARF nº 25

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

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. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Roma locuta quaestio finita!

A par de todo o estratagema desvelado na investigação parlamentar e, posteriormente, criminal, no caso dos autos o que seu viúvo foi a implementação de uma presunção legal de omissão de receitas quanto ao quê, não apresentados documentos hábeis e idôneos, se vê concretizada a sua consequência jurídica, nada mais. Sustentar, assim, que os valores identificados em contas bancárias eram substanciais nada acresce à discussão porque, assim, o que se verá é, tão só, a omissão tratada pelo art. 42 da já citada Lei 9.430/96. Nesta esteira, afirmar que os valores eram relevantes para sustentar a existência de uma conduta fraudulenta e dolosa a partir de uma presunção legal, é presumir, novamente, a tipificação da situação preconizada pelo § 1º do art. 44 do aludido diploma.

Trata-se de presunção sobre presunção, em contexto em que tal procedimento não é autorizado pela lei.

Com base em tal fundamento, portanto, a qualificação não procede, como alertado pela Turma *a quo*.

Em relação ao segundo fundamento, adoto, sem ressalvas, o entendimento externado pelo D. Relator do acórdão recorrido, exclusivamente, frise-se, no trecho a seguir transcrito:

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.

E, destaque-se, foi com base nesta premissa que o acórdão recorrido afastou, até mesmo, a aplicação do enunciado da Sunula/CARF 34, porque as contas bancárias foram utilizadas, tão só, pela empresa, e não pela pessoa inquinada solidária.

Mais uma vez, aqui, não merece reparos a decisão ora combatida, sendo de se negar provimento ao apelo manejado pela D. PGFN.

II.2 Do recurso da Sra. Sandra, apontada como responsável tributário.

De plano, e quanto a imposição da predita “responsabilidade” com base no art. 124, I, dadas as premissas jurídicas adotadas por este Relator (e não compartilhadas pela maioria de meus pares), esta já seria afastada.

Como venho, insistentemente defendendo, inclusive em obra de minha autoria⁵ não entendo, nem mesmo, que este preceptivo trate de hipótese de “responsabilidade tributária”, abarcando, isto sim, o caso de solidariedade passiva tributária (responsabilidade solidária e solidariedade passiva não são expressões sinonímicas). Objetivamente, as hipóteses de imputação da solidariedade são bem mais restritas que aquelas admitidas pelo Agente Autuante e

⁵ FONSECA, Gustavo Guimarães da Fonseca. Da Solidariedade Passiva Tributária do art. 124, I, do CTN e as suas Interpretações Antinômicas. Única Edição. Belo Horizonte: Dialética, 2021.

isto, como já dito, seria suficiente para dirigir este voto ao provimento integral do apelo em exame.

Realmente, ainda que se considere a estória relatada no TVF, e a premissa de que a Soterra seria, efetivamente, uma empresa fictícia, pergunta-se: qual ou quais fatos seriam imputáveis à Sra. Sandra a fim de caracterizar o interesse comum na situação que constitua o fato gerador das exações cobradas neste processo? A par de contribuir com o seu nome para o quadro societário da empresa, qual outra conduta seria considerada para evidenciar a materialização do elemento nuclear da regra encartada no art. 124, I?

O TVF, como exposto, se limita a afirmar que a recorrente tinha conhecimento dos fatos e foi empregada como interpоста pessoa do Sr. Adir Assad. Mas, de que forma, ela contribuiu para a implementação do ato infracionário “omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada”?

Vejam, inclusive, que o paradigma admitido afirma que, em momento algum foi demonstrado sequer o proveito econômico percebido pela insurgente (algo que seria até irrelevante para este Conselheiro), restando não demonstrado, assim, o aludido interesse comum, mormente quando consideradas, v.g., as premissas adotadas pelo famigerado, e criticado, Parecer Normativo de nº 4/18, do qual se extrai a seguinte consideração:

Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, **sem a comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário** (incluídos os atos ilícitos **a ele vinculados**) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da ocorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito⁶.

Insista-se e repise-se: não concordo, em absoluto, com quaisquer das considerações e conclusões contidas no precitado PN 04/2018. Mas em sendo ele o ato normativo que representa, atualmente, o entendimento da Receita acerca do preceptivo em testilha, o que se vê é que, mesmo segundo as suas preconcepções, não se identifica no caso qualquer elemento que possa, de longe, caracterizar o interesse comum (econômico ou jurídico) da recorrente quanto ao fato gerador dos tributos lançados e tratados neste processo. Isto porque:

- a) a conduta apontada e acusada, como admitido pelo próprio Relator da decisão de piso, não guardou qualquer relação para com o ato tido e havido como infracionário (pelo que, inclusive, propôs o afastamento da multa qualificada); e
- b) do ponto de vista econômico, não foi, sequer, tangenciado qualquer fato que indicie o proveito por parte da Sra. Sandra quanto ao esquema engendrado, tendo ela, insista-se, tão só, figurado como sócia de direito da empresa autuada.

⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Parecer Cosit de nº 4, de 10 de dezembro de 2018. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>, acessado em 22/09/2022, p. 9.

Enfim, o único vínculo apontado pela D. Fiscalização e pelo próprio acórdão recorrido, havido pela interessada, ora recorrente, no contexto da investigação realizada foi a sua presença, mesmo que apenas formalmente, no quadro societário da autuada, nada mais.

E isto, vejam bem, me leva a considerar a inocorrência da responsabilidade também a luz do art. 135, III, do CTN. Isto porque, ainda que se possa conceber a desnecessidade de individualização da conduta do administrador, quanto a fatos considerados fraudulentos, é inegável que, como sustentado pela insurgente, tanto o TVF, como a decisão *a quo*, afirmaram, com todas as letras, que o real responsável pela empresa era o Sr. Adir Assad e não a insurgente. Era ele quem dispunha de poderes de gestão e ele, e somente ele, engendrou o esquema considerado como criminoso e atentatório ao sistema jurídico tributário.

Mas, mais que isso, vale frisar novamente que a D. Auditoria Fiscal explicitamente afirmou que interposição da Sra. Sandra tinha como objetivo “*prejudicar os interesses da Fazenda Pública, quando da realização financeira do crédito tributário devido*”. Ou seja, o papel desempenhado pela recorrente em nada contribuiu para o surgimento da obrigação tributária (ou mesmo para sua ocultação), tendo, isto sim, se prestado a, exclusivamente, “blindar” (expressão empregada pela Fiscalização) o Sr. Adir Assadi e garantir que ele não respondesse pelos crimes identificados pelas autoridades competentes e, apenas num segundo plano, por eventuais créditos tributários.

Em outras palavras, a interposição em questão operou o seus efeitos após o surgimento da obrigação tributária e, mais ainda, não em prejuízo da pessoa jurídica mas, apenas, do Fisco, e insista-se, em relação à satisfação do crédito tributário já constituído (sem me imiscuir, aqui, na discussão sobre a natureza jurídica do ato de lançamento – se constitutivo ou declaratório ou, até, comportando estas duas características).

Vejam que este contexto poderia justificar, quiçá, a responsabilidade da interessada com base nos preceitos do art. 137, I, mas, jamais, com espeque no aludido art. 135, III, ambos do CTN.

Dito desta forma, o recurso interposto pela Sra. Sandra merece provimento para, precisamente, afastar a sua responsabilização.

III CONCLUSÕES.

A luz do exposto, voto por:

- a) NÃO CONHECER do recurso interposto pela D. PGFN. Como fiquei vencido, em parte, no conhecimento, na parte conhecida (multa qualificada) voto por lhe NEGAR PROVIMENTO;
- b) por CONHECER do apelo manejado por Sandra Branco Malago e, no mérito, por lhe DAR PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao conhecimento do recurso especial da PGFN acerca da qualificação da penalidade.

Já foram submetidos a este Colegiado recursos especiais contra outros dois acórdãos proferidos na mesma sessão de julgamento do recorrido, Acórdão nº 1301-002.751.

No Acórdão nº 9101-005.924⁷, que teve em conta os recursos especiais interpostos contra o Acórdão nº 1301-002.750, esta Conselheira foi designada redatora do voto vencedor em favor do conhecimento do recurso especial da PGFN, limitado à qualificação da penalidade, em face do paradigma nº 1401-002.296, rejeitando-se o paradigma nº 103-23.495, embora por um fundamento equivocado, posteriormente esclarecido. Naqueles autos, a Contribuinte Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda e os responsáveis Adir Assad, Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda., Sibely Coelho e Sonia Mariza Branco, suscitaram 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 (Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda.) e responsabilidade tributária das interpostas pessoas (Sibely Coelho e Sonia Mariza Branco)*”, mas somente a primeira matéria teve seguimento, em agravo, com base no paradigma nº 2401-006.870, seguindo-se a negativa de conhecimento por todos deste Colegiado.

No Acórdão nº 9101-006.116⁸, que teve em conta recursos especiais interpostos contra o Acórdão nº 1301-002.749, esta Conselheira foi designada redatora do voto vencedor: 1)

⁷ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício) e decidiram, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, 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.

⁸ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício) e decidiram conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação às matérias “multa qualificada” e “decadência”, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, conhecer da matéria “multa

em favor do conhecimento do recurso especial da PGFN quanto à decadência (como decorrência da apreciação da multa qualificada), e 2) contra o conhecimento no que tange à multa agravada (paradigmas nº 9101-001.487 e 1101-001.226, este último admitido pela relatora Conselheira Livia De Carli Germano, acompanhada pelos Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães Fonseca). Este Colegiado também acordou, por unanimidade, em: 1) conhecer do recurso especial da PGFN acerca da qualificação da penalidade (paradigmas nº 1401-002.206 e 103-23.495, este rejeitado pela relatora Conselheira Livia De Carli Germano e pelos Conselheiros Gustavo Guimarães Fonseca e Alexandre Evaristo Pinto, além dos Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Luiz Tadeu Matosinho Machado que não conheciam da matéria); 2) conhecer dos recursos especiais de Soiany Coelho e Sibely Coelho (paradigma nº 1401-002.206, sendo o paradigma nº 1402-002.140 afastado em exame de admissibilidade); e 3) negar conhecimento ao recurso especial de Sônia Mariza Branco (que também tivera seguimento com base, apenas, no paradigma nº 1401-002.206). Os recursos especiais de Rock Star Marketing, Promoções e Eventos Ltda (lá Contribuinte), Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda não tiveram seguimento em exame de admissibilidade.

No presente caso, o recurso especial da PGFN teve seguimento quanto ao agravamento da penalidade, com base nos paradigmas nº 106-13.502 e 9101-001.487, e a discussão acerca da qualificação da penalidade foi admitida com base nos paradigmas nº 1103-001.026 e 103-23.495.

Os três acórdãos confrontados – 1301-002.749, 1301-002.750 e 1301-002.751 -, todos de relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, apresentam os mesmos fundamentos para as duas matérias, refletidos em suas ementas de mesma redação:

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 nº 34, mas sim os enunciados das Súmulas CARF nº 14 e nº 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.

qualificada”, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram pelo não conhecimento; votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob; (ii) por voto de qualidade, conhecer da matéria “decadência”, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo não conhecimento; (iii) por maioria de votos, não conhecer da matéria “multa agravada”, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo conhecimento. Em relação ao Recurso Especial dos Coobrigados, acordaram em, por unanimidade de votos, conhecer dos recursos de Soiany Coelho e Sibely Coelho e não conhecer do recurso de Sônia Mariza Branco.

Com respeito à qualificação da penalidade, nestes autos o recurso especial da PGFN teve seguimento com base nos paradigmas nº 1103-001.026 e 103-23.495, e o I. Relator rejeita ambos, negando conhecimento ao recurso especial. Nos precedentes anteriores a matéria foi conhecida com base nos paradigmas nº 1401-002.206 e 103-23.495, sendo que este último foi rejeitado por esta Conselheira no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.924, mas sob fundamentos assim retificados no voto declarado no Acórdão nº 9101-006.116:

O recurso especial da PGFN teve seguimento, também, em relação à qualificação da penalidade, esta em face dos paradigmas nº 1401-002.206 e 103-23.495.

As responsáveis tributárias Soiany Coelho, Sibely Coelho e Sonia Mariza Branco contestaram a admissibilidade do recurso fazendário. A Contribuinte, embora intimada (e-fl. 1989 e 2025), assim como a responsável Fours Empreendimentos Imobiliários Ltda (e-fl. 2015 e 2034), não apresentaram contrarrazões. Já os responsáveis Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários apenas questionaram o mérito do recurso.

As responsáveis apontam que a expressividade dos valores omitidos e a suposta reiteração da conduta *não foram valorados pelas instâncias precedentes*, deixando de ser considerado pela autuação e para o afastamento da qualificação da penalidade, de modo que os temas careceriam de prequestionamento. Ainda, *a inocorrência de dolo por parte da empresa autuada por se basear a autuação em presunção legal* não foi objeto de demonstração de divergência jurisprudencial. Destacam, por fim, que em paradigma apresentado pela PGFN as contas bancárias estavam em nome de interposta pessoa, o que não se verificou no presente caso.

Como bem observa a I. Relatora, a qualificação da penalidade está sendo debatida nestes autos apenas em relação à presunção de omissão de receitas de depósitos bancários. No que se refere ao fato de o acórdão recorrido se fundamentar nas Súmulas CARF nº 14 e 25, esta Conselheira já se manifestou contrariamente a este aspecto obstaculizar o conhecimento do recurso especial, consoante voto vencedor expresso no 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:

[...]

Claro está, no exposto, que desde a decisão de 1ª instância há debate acerca da aplicabilidade da Súmula CARF nº 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 nº 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 nº 4.502/64, exigido no art. 44, inciso II da Lei nº 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. *(destaques do original)*

Sob esta ótica, portanto, seria possível admitir *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*, nos termos da ementa de referido julgado.

Antes de passar aos paradigmas, releva notar que a reiteração é argumento enfrentado e afastado como motivador da qualificação da penalidade, conforme assim consignado no voto condutor do acórdão recorrido:

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.

Já a significância dos valores omitidos está referida no relatório do acórdão recorrido, ao consignar que *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*. Mais à frente, já no voto condutor do recorrido, ao afastar o argumento de ilegitimidade passiva da autuada, foi adotada a seguinte referência da decisão de 1ª instância:

Tal argumento não procede. Em momento algum se afirmou que os depósitos bancários não pertenciam à contribuinte, a qual estava constituída perante os órgãos de registro e Receita Federal, teve uma vultosa movimentação financeira

incompatível com os valores declarados à Receita Federal e, sendo intimada a comprovar a origem de tal movimentação, não logrou fazê-lo.

Assim, é válida a premissa fazendária de que o acórdão recorrido afastou a qualificação da penalidade apesar da omissão de receitas vultosa e reiterada, presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

Esta Conselheira já rejeitou a formação de dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 103-23.495 nos seguintes termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-005.350:

Embora não questionado o conhecimento do recurso especial, importa observar que o paradigma nº 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 nº 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 nº 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 nº 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.

Registre-se que, por equívoco, ao proferir voto quanto ao conhecimento de recurso especial da PGFN em face de exigência contra a mesma Contribuinte, nos autos do processo administrativo nº 13896.721609/2014-34, esta Conselheira apontou que o mesmo paradigma em referência não caracterizaria dissídio jurisprudencial semelhante ao presente, lá suscitado, 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.

Dessa forma, no presente caso, há similitude suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial, porque a omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada foi apontada por dois anos-calendários, em reiteração semelhante à do paradigma. Para além disso, ainda que a reiteração não tenha sido referida na acusação fiscal, ela foi enfrentada e afastada no acórdão recorrido como justificativa para manutenção do gravame em debate.

O I. Relator compreende que a reiteração não foi motivo para a qualificação a penalidade, mas nota-se a descrição da conduta classificada como sonegatória por dois anos-calendário, que certamente conduziu a autoridade julgadora de 1ª instância a destacar a reiteração, que foi desmerecida pelo Colegiado *a quo*. Considerando que, no paradigma, “prática reiterada” é referida sem maior rigor conceitual, apenas no sentido de não ser crível 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*, conclui-se aqui, em discordância com o I. Relator, que há similitude suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 103-23.495.

Já quanto ao paradigma nº 1103-001.026, trazido somente agora pela PGFN, concorda-se com o I. Relator quanto à existência de circunstâncias específicas ali presentes para manutenção da qualificação da penalidade, mormente no que se refere à constituição de diversas pessoas jurídicas *em nome de interpostas pessoas, com a finalidade de que tais empresas aderissem indevidamente ao SIMPLES (Federal) e ao SIMPLES Nacional*.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN quanto à qualificação da penalidade em face de receitas presumidamente omitidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada de valores vultosos e em conduta reiterada, com base no paradigma nº 103-23.495.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Considerando o antes historiado, tem-se no presente caso que o recurso especial da PGFN teve seguimento, quanto ao agravamento da penalidade, com base nos paradigmas nº 106-13.502 e 9101-001.487.

O dissídio jurisprudencial quanto ao agravamento da penalidade não resta caracterizado em face do paradigma nº 9101-001.487 pelas mesmas razões expressas no voto vencedor desta Conselheira no Acórdão nº 9101-006.116:

Quanto ao agravamento da penalidade, o Colegiado *a quo* endossou o entendimento da autoridade julgadora de 1ª instância que afastou a exigência *por entender não caracterizado embaraço à fiscalização necessário ao agravamento da penalidade em 50%*. No acórdão recorrido afirmou-se que não houve *falta de prestação de esclarecimentos*, vez que o contribuinte *prestou os esclarecimentos, informando não possuir os livros contábeis e fiscais solicitados*, e que a falta de apresentação de livros e documentos, quando implica arbitramento de lucros, não permite o agravamento de penalidade por força da Súmula CARF nº 96.

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

Multa Agravada em 50%.

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

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

Dispõe o citado § 2º do art. 44:

[...]

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

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

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

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

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

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

Discorda-se dos fundamentos da I. Relatora quanto à rejeição do paradigma nº 9101-001.487 porque ele não contraria a Súmula CARF nº 96. Embora referido julgado também analise agravamento de penalidade em sede de arbitramento de lucros, de seu voto consta que a majoração se deu *em razão do não atendimento às intimações fiscais com vistas à apresentação dos livros da sua escrituração e de outros elementos necessários à realização da auditoria fiscal*, reformando-se a decisão ali recorrida *porquanto não se trata de mera falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais, mas de não atendimento a reiteradas intimações e até mesmo de descaso às investidas da autoridade fiscal na penosa busca empreendida para a localização dos seus responsáveis, consoante se pode extrair da descrição contida no Termo de Constatação Fiscal de fls. 14 a 35*. Assim, a hipótese fática, ali, não era apenas da *falta de apresentação de livros e documentos da escrituração* que, nos termos da Súmula CARF nº 96, *não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros*. Houve outros elementos necessários à realização da auditoria fiscal que não foram apresentados.

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

Considerando que o I. Relator suscita dúvidas acerca do conteúdo decisório do paradigma, das quais esta Conselheira não compartilha em face de análises anteriores de dissídios jurisprudenciais nos quais este paradigma foi admitido⁹, concorda-se apenas com sua conclusão de não admiti-lo para caracterização da divergência jurisprudencial arguida.

Quanto ao paradigma nº 106-13.502, este Colegiado já o admitiu, à unanimidade, para caracterização de dissídio jurisprudencial semelhante no Acórdão nº 9101-005.229, sob os fundamentos assim expressos por esta Conselheira:

Já o segundo paradigma (Acórdão nº 106-13.502) tem em conta agravamento da penalidade motivado pelo não atendimento a intimação para comprovação da origem de depósitos bancários mantidos pelo fiscalizado. Seu voto condutor afirma, diante de tais circunstâncias, que:

Estabelece o artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, que se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, se sujeitará a multa de ofício agravada (no presente caso) de cento e doze e meio por cento.

No caso concreto, foram encaminhadas ao contribuinte diversas intimações. Porém, não atendidas, ou atendidas fora do prazo estabelecido.

⁹ Neste sentido, o Acórdão nº 9101-004.683, de 17 de janeiro de 2020.

O artigo 855, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 — RIR/94, prevê que a autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgarem necessários acerca da comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações correspondentes aos valores dos depósitos ou de investimento mantida junto a instituição financeira.

O lançamento mantido na r. decisão, se origina da falta, ou atraso no atendimento às intimações para prestar os esclarecimentos para comprovar a origem de recursos para justificar os depósitos bancários existentes nas contas corrente movimentadas pelo autuado.

Por conseguinte, em razão da comprovação da falta de atendimento às intimações, sujeita o interessado à aplicação do agravamento da multa de cento e doze e meio por cento (112,5%), segundo determina o artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1966.

Embora as circunstâncias fáticas sejam distintas, o voto condutor do acórdão recorrido as assemelha ao afirmar que incabível o agravamento da penalidade *nas situações em que a autoridade fiscal já disponha dos elementos necessários ao lançamento, como ocorre, por exemplo, nos casos de omissão caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada ou de omissão resultante da diferença entre os registros constantes na DIPJ e nos livros de apuração de ICMS, cujos registros e movimentação já estão em poder da autoridade fiscal em razão de requisição ao sistema financeiro ou de convênio com o fisco estadual*. Assim, há similitude suficiente para conhecer do recurso especial da PGFN em face deste paradigma.

De outro lado, esse alinhamento não permite que se rejeite tal paradigma com fundamento no art. 67, §12, inciso III do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF/2015, dada a recente consolidação do seguinte entendimento:

Súmula CARF nº 133

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

Acórdãos Precedentes:

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

A norma regimental em referência tem por finalidade interromper a discussão, em instância especial, sobre questões que já se encontram pacificadas no âmbito administrativo, especialmente em razão da obrigação imposta a todos os Conselheiros de *observar enunciado de súmula* do CARF (art. 45, inciso VI do Anexo II do RICARF/2015). No presente caso, porém, como a PGFN pretende o restabelecimento do agravamento da penalidade em razão do não atendimento a intimação para apresentação dos *Livro de Saídas e Livro Registro de Apuração do ICMS*, não há aplicação direta do entendimento sumulado, e assim não há óbice ao conhecimento do recurso especial.

Assim, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO em face da divergência demonstrada no confronto com o paradigma nº 106-13.502.

Aqui, porém, como bem observado pelo I. Relator, há a circunstância de o voto condutor do acórdão recorrido apontar que as intimações foram respondidas pela Fiscalizada, embora sem a apresentação dos livros e documentos, que motivaram o arbitramento dos lucros, e a invocação dos fundamentos consolidados na Súmula CARF nº 96. Logo, não se verifica no

acórdão recorrido fundamento semelhante ao do acórdão analisado no precedente antes referido e que se prestou a caracterizar a similitude com o paradigma nº 106-13.502. Concorde-se, dessa forma, que no presente caso ele deve ser rejeitado.

O presente voto, assim, acompanha a conclusão do I. Relator de NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN quanto ao agravamento da penalidade.

Quanto aos recursos especiais dos sujeitos passivos, cabe precisar que o seguimento se deu, apenas, em face de Sandra Maria Branco Malago, quanto à matéria tratada como “tópico 2”, com base no segundo paradigma indicado, Acórdão nº 1401-002.206. Referido paradigma foi admitido no precedente nº 9101-006.116, mas em relação às responsáveis Soiany Coelho e Sibely Coelho, ocasião em que esta Conselheira declarou voto nos seguintes termos:

Com referência à responsabilidade tributária SOIANY COELHO, SIBELY COELHO e SÔNIA MARIZA BRANCO, tem-se que o acórdão recorrido negou provimento aos seus recursos voluntários por unanimidade de votos. Preliminarmente o relator, Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto observou que, apesar da interposição de pessoas no quadro social da pessoa jurídica não ensejar a qualificação da penalidade, disto decorreria a responsabilização dos reais proprietários, *quer por força do art. 124, I do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrado que administravam tal pessoa jurídica.*

Depois de referir as operações da Polícia Federal que envolveram os responsabilizados, e invocar jurisprudência no sentido de que a individualização das condutas dos acusados de crimes societários se satisfaz com a demonstração de poderes de administração da pessoa jurídica, o relator adotou a seguinte conclusão da decisão de 1ª instância para manter a responsabilidade que foi imputada às recorrentes:

Sonia Mariza Branco, Sibely Coelho e Soiany Coelho tinham interesse jurídico a que se refere o art. 124, I, do CTN, pois tinham conhecimento dos fatos e participaram da realização, conjuntamente com outras pessoas, da situação que constituiu o fato gerador.

Além disso, participaram como sócias administradoras de várias empresas controladas por Adir Assad, que foram alvo de investigação pela Polícia Federal, quais sejam, **SM Terraplenagem Ltda.**, Soterra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda. SP Terraplenagem Ltda. (Sonia) e Rock Star Marketing, Promoções e Eventos Ltda., Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda. (Sibely Coelho e Sonia Mariza) e Solu Terraplenagem Ltda. (Sônia), como se vê a seguir:

[...] *(negrejou-se)*

No paradigma nº 1401-002.206 – editado em face de SM Terraplanagem Ltda EPP, acima referida -, outro Colegiado do CARF, também por unanimidade de votos, negou provimento aos recursos voluntários dos apontados como responsáveis solidários, à exceção do Sr. LUIS ROBERTO SATRIANI e da Sra. SANDRA MARIA BRANCO MALAGO, cujos recurso foram providos. A decisão favorável à referida responsável se deu sob os seguintes fundamentos:

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

A imputação de responsabilidade pelo TVF e pela DRJ levaram em consideração, além da estreita relação entre a interessada e os Srs. Adir Assad e Marcelo José Abbud, o fato de ela constar como sócia em quatro empresas ligadas ao

Inobstante o TVF ter citado inúmeras vezes o nome desta interessada, não foram mencionados nem elementos de prova de benefício ou de realização de ato com infração à lei ou aos estatutos. A participação no esquema ilegal é evidente, no entanto esta participação se refere apenas à responsabilização penal ou civil. Para fins tributários e responsabilização de terceiros sobre um determinado crédito tributário há de se demonstrar, de forma cabal, a efetiva participação da interessada em atos ilegais em matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc.

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

Dentre as recorrentes, constata-se que no paradigma também houve imputação de responsabilidade tributária a SONIA MARIZA BRANCO, que foi mantida sob os seguintes fundamentos:

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

A imputação de responsabilidade pelo TVF e pela DRJ levaram em consideração, além da estreita relação entre a interessada e os Srs. Adir Assad e Marcelo José Abbud, o fato de ela constar como sócia em seis empresas ligadas ao grupo e, ainda, utilizar o endereço de uma empresa considerada a central de operações do esquema, como seu domicílio bancário.

Inobstante o TVF ter citado inúmeras vezes o nome desta interessada, não foram mencionados nem elementos de prova de realização de ato com infração à lei ou aos estatutos. A participação no esquema ilegal é evidente, no entanto esta participação se refere apenas à responsabilização penal ou civil. Para fins tributários e responsabilização de terceiros sobre um determinado crédito tributário há de se demonstrar, de forma cabal, a efetiva participação da interessada em atos ilegais em matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc.

Isto não foi caracterizado pela fiscalização em relação aos art. 135. No entanto, em relação à imputação do art. 124, I, penso que agiu com acerto a Decisão de Piso. **O benefício auferido pela interessada pode ser demonstrado pela tabela abaixo, na qual se encontram os imóveis adquiridos pela mesma e a sua entrega, por meio de doação, à outra interessada Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda, conforme tabela abaixo.**

[...]

Demonstra-se o interesse pela obtenção de patrimônio originado nas atividades ilícitas realizadas na empresa e, mais ainda, a tentativa de ocultação deste mesmo patrimônio com a sua doação à outra interessada Four's Empreendimentos imobiliários. Neste sentido voto por manter a responsabilização solidária deste sujeito passivo solidário. *(negrejou-se)*

Esta mesma circunstância em destaque, que motivou a manutenção da responsabilidade tributária imputada a SÔNIA MARIZA BRANCO com fundamento no art. 124, I do CTN está também referida nestes autos – conforme fl. 67 do acórdão recorrido - e se prestou como reforço à responsabilização aqui mantida também com fundamento, apenas, no art. 124, I do CTN.

Logo, quanto a esta recorrente, o presente voto se alinha ao da I. Relatora, para afirmar a convergência, e não a divergência, entre os acórdãos comparados.

Quanto às recorrentes SOIANY COELHO e SIBELY COELHO, não lhes foi imputada responsabilidade tributária pelo crédito tributário apreciado no paradigma. A divergência jurisprudencial foi alegada porque o paradigma afirmaria *que a atribuição de responsabilidade tributária, seja com fulcro no artigo 124, seja aquela trazida pelo artigo 135 do CTN, pressupõe a participação daquele que venha a ser tido como responsável nos atos de ilícito tributário, notadamente pelo recebimento de valores, movimentação de conta bancária, etc.* E isto em razão do que acima transcrito, decidido em face de Sandra Maria Branco Malago.

De fato, à semelhança do que constatado em relação a Sandra Maria Branco Malago no paradigma, no acórdão recorrido não há afirmação de que em relação a SOIANY COELHO e SIBELY COELHO foi demonstrada *a efetiva participação da interessada em atos ilegais em matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc.* A descrição que fundamenta a imputação mantida está sintetizada como ter *conhecimento dos fatos* e *participar da realização, conjuntamente com outras pessoas, da situação que constitui o fato gerador*, inclusive participando como sócias administradoras de *empresas controladas por Adir Assad*, no caso a Contribuinte aqui autuada - Rock Star Marketing, Promoções e Eventos Ltda -, entre 27/08/2008 e 01/08/2011, além da figuração de SIBELY COELHO apenas como sócia de Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda, entre 26/04/2004 e 05/08/2011. As responsáveis também são referidas como sócias de Four's Empreendimentos Imobiliários, que abrigava o patrimônio de Sônia Mariza Branco, mas com indicação apenas de SIBELY COELHO como administradora desta sociedade.

Ausente referência, portanto, no caso tratado no recorrido, de ações semelhantes às invocadas no paradigma para manutenção da responsabilidade tributária, é de se concluir que o entendimento ali firmado reformaria o acórdão recorrido no ponto em que manteve a imputação feita a SIBELY COELHO e SOIANY COELHO. Acrescente-se, em relação a SOYANI COELHO que o fato de ela ser apontada, nestes autos, como sócia administradora da autuada não constitui a hipótese de *participação daquele que venha a ser tido como responsável nos atos de ilícito tributário, notadamente pelo recebimento de valores, movimentação de conta bancária, etc.*, requerida pelo paradigma, razão pela qual não se vislumbra naquela circunstância aspecto de dessemelhança relevante que possa impedir a caracterização do dissídio jurisprudencial suscitado.

Confirma-se, assim, nesta segunda parte, o alinhamento integral ao voto da I. Relatora, para CONHECER do recurso especial das responsáveis SOIANY COELHO e SIBELY COELHO e NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da responsável SONIA MARIZA BRANCO. *(destaques do original)*

Pelas mesmas razões o recurso especial de Sandra Maria Branco Malago deve ser conhecido aqui, vez que demonstrada a divergência jurisprudencial em face da manutenção de sua responsabilidade no acórdão recorrido sem qualquer afirmação de que em relação a ela foi demonstrada *a efetiva participação da interessada em atos ilegais em matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc.* A descrição que fundamenta a imputação mantida está sintetizada como ter *conhecimento dos fatos* e *participar da realização, conjuntamente com outras pessoas, da situação que constitui o fato gerador*, inclusive participando como sócia administradora de *empresas controladas por Adir Assad*.

Considerando as ressalvas precedentes desta Conselheira à admissibilidade de dissídios jurisprudenciais sob a premissa de que os acórdãos abordaram operação, pessoas e

infrações idênticas, o presente voto é no sentido de concordar com a conclusão do I. Relator de CONHECER do recurso especial de Sandra Maria Branco Malago.

Com respeito à responsabilidade tributária imputada a Sandra Maria Branco Malago, a acusação fiscal refere a Contribuinte como uma das *empresas de fachada controladas pelos Sr. ADIR ASSAD e MARCELLO JOSÉ ABBUD*, demonstrando que ela seria inexistente de fato, declarada inapta, tendo emitido *as Notas Fiscais como se assim tivessem prestado os serviços que nelas discriminam, mas que possuem apenas o condão de dar um aspecto de normalidade a estas ações criminosas*, representando, assim, *documentos inidôneos emitidos com o evidente intuito de fraude*. Os citados “empresários” foram sucedidos por outras pessoas no quadro social da Contribuinte, que integra o grupo de *sociedades “fantasmas”*, sendo que Sandra Maria Malago participou do quadro social entre 23/10/2008 e 03/01/2012.

Depois de descrever a apuração do crédito tributário determinado mediante arbitramento dos lucros, tendo por base receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, e justificar o agravamento e a qualificação da penalidade, esta, inclusive, em razão de *utilização de “laranjas” ou “testas de ferro”*, como *interpostas pessoas do verdadeiro sócio da sociedade*, a autoridade lançadora passa a demonstrar *que todos os sócios, desde a constituição da sociedade*, entre eles Sandra Maria Branco Malago, *utilizaram-se desta sociedade para praticar atos contrários à legislação tributária e penal*.

Reiteradas as referências às apurações da CPMI do Cachoeira, nas quais consta que a Sra. Sandra Maria Branco é sócia, atualmente, da Rock Star e da S.P., e ex-sócia da JSM e da Soterra, a autoridade lançadora conclui *que todas estas empresas estão vinculadas direta ou indiretamente aos empresários MARCELLO JOSÉ ABBUD e ADIR ASSAD, e tiveram a participação ativa nos seus negócios das outras pessoas físicas aqui citadas, das irmãs SÔNIA MARIZA BRANCO e SANDRA MARIA BRANCO MALAGO*. São descritos os valores movimentados pelas diversas pessoas jurídicas que têm como sócios pessoas da *família ABBUD* ou da *família BRANCO*, destacando-se a confirmação por ADIR ASSAD de que seria o dono de fato destas empresas.

Na descrição da participação de cada responsável, Sandra Maria Branco Malago está citada no capítulo referente a ADIR ASSAD em e-mail trocado com a esposa de Adir Assad sobre o *agendamento de entrevista para obtenção de vistos para viagem ao exterior*, sendo que seu e-mail tem a extensão “@rstar”, *que significa Grupo Rock Star, composto por várias empresas controladas pelo Sr. ADIR ASSAD*, para além de todos os referidos utilizarem o endereço físico da pessoa jurídica Legend Engenheiros e Associados Ltda *para o recebimento de correspondências*. Menciona-se, também, e-mail de Sandra Maria Branco Malago acerca de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas do Grupo Rock Star, e encaminhadas ao contador das empresas. Na sequência, consta especificamente que:

10.14.9. Em relação a SANDRA MARIA BRANCO MALAGO (irmã de Sônia Mariza Branco) e SÔNIA MARIZA BRANCO também corre na Sexta Vara Criminal Federal Especializada em Crime Contra o Sistema Financeiro Nacional e em Lavagem de Valores, o processo nº 2008.61.81.005755-4 (IPL nº 12-0134/08 – DELEFIN/SR/DPF/SP) em que ela é uma das investigadas em conjunto com o Sr ADIR ASSAD. Conforme ofício do MM. Juiz Federal Substituto da 6ª Vara Federal Criminal Federal / SP, Dr. Marcelo Costenaro Cavali, este autorizou o compartilhamento e o uso dos depoimentos prestados por SANDRA MARIA BRANCO MALAGO e SÔNIA MARIZA BRANCO neste processo administrativo.

10.14.10. No depoimento de SÔNIA MARIZA BRANCO, em anexo a este, de 13/06/2012, na Superintendência Regional em São Paulo da Polícia Federal, a depoente inquirida relatou os seguintes fatos, entre outros: QUE conheceu ADIR ASSAD há cerca de trinta anos, QUE desde então, além de trabalharem juntos, construíram também uma amizade, inclusive entre as famílias da declarante e ADIR, QUE ele conseguia os eventos e, para tanto, trabalhava muito na rua, fazendo os contatos necessários, a declarante passou a tocar toda a parte de escritório e de organização de contas, das agendas, etc, QUE conforme as coisas foram tomando vulto, a declarante também chamou sua irmã SANDRA MARIA BRANCO MALAGO para auxiliá-la, QUE atualmente as empresas do ramo de eventos que estão ativas são a ROCK STAR PRODUÇÕES, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. e a ROCK STAR MARKETING LTDA. a primeira constituída em 2002 e a segunda em 2005, QUE as outras empresas que também já tiveram, a ROCK STAR ENTERTAINMENT LTDA. e a STAR MARKETING LTDA. não operam mais, QUE a decisão de concentrar a prestação de serviços por meio da ROCK STAR PRODUÇÕES e da ROCK STAR MARKETING se deu em razão da desnecessidade de se ter quatro empresas abertas, sendo que estas duas foram escolhidas para continuar funcionando porque foram constituídas pela declarante e pelo ADIR, ao passo que as outras duas tinham sido adquiridas de outros empresários anteriores, QUE em que tange a atividade da empresa em si, trabalham efetivamente a declarante, sua irmã SANDRA e ADIR ASSAD, QUE a declarante tira mais ou menos por volta de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por mês, sendo este valor mais ou menos fixo, tendo a declarante a liberdade de retirar mais no caso de alguma ocorrência extraordinária, tudo combinado com o ADIR, QUE tanto a declarante SÔNIA como sua irmã SANDRA e também ADIR tem amplos poderes para movimentar as contas das empresas, QUE existe uma confiança muito grande entre eles, tudo é muito abertamente conversado e combinado, QUE a participação de ADIR nos lucros é maior, devido a sua responsabilidade maior de trazer sempre novos negócios às empresas, QUE nem a declarante nem sua irmã SANDRA participam de outras empresas, QUE a declarante tem outra irmã de nome SUELI que por vezes realiza algum trabalho para as empresas Rock Star, mas não é contratada, é como free-lance, QUE ADIR ASSAD possui sociedade em outras empresas, pelo que sabe, no ramo de engenharia, que é a formação dele, mas a declarante não tem qualquer função nestas outras sociedades ou conhecimento sobre as atividades delas.

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

10.14.12. Por tudo que foi dito acima nos depoimentos prestados pelas sócias SANDRA MARIA BRANCO MALAGO e SÔNIA MARIZA BRANCO, em 13/06/2012, não resta a menor dúvida da participação e gerência do Sr ADIR ASSAD na condução dos

negócios comerciais e financeiros das sociedades em que estas senhoras configuram como sócias. Podemos comprovar que SANDRA MARIA BRANCO MALAGO e SÔNIA MARIZA BRANCO nada mais são que interpostas pessoas do Sr ADIR ASSAD e apenas são instrumentos para que este conduza seus negócios sem que seu nome apareça de forma legal.

10.14.13. Outro documento que comprova o vínculo societário e a subordinação das sócias SANDRA MARIA BRANCO MALAGO e SÔNIA MARIZA BRANCO ao Sr ADIR ASSAD são as procurações anexadas a este procedimento, em que os fatos aqui relatados ocorrem em relação a outras sociedades, onde as sócias acima citadas são interpostas pessoas do Sr ADIR ASSAD, que utiliza estas pessoas de forma freqüente, tentando se ocultar da responsabilidade dos atos praticados por estas empresas, mas que conforme as provas aqui detalhadas o Sr ADIR ASSAD é o verdadeiro responsável legal destas sociedades. A procurações são as seguintes:

[...]

No item destinado à descrição da participação de Sandra Maria Branco Malago consta que:

10.17.1. A sócia Sandra Maria Branco Malago – CPF: 903.957.358-15 é apontada pela CPMI do Cachoeira, Operação Monte Carlo e Saqueador da Polícia Federal, relatos da mídia em geral e também em fiscalizações abertas na da DRF/Barueri como interposta pessoa do Sr ADIR ASSAD e MARCELLO JOSÉ ABBUD nas seguintes empresas: SM Terraplenagem Ltda. – CNPJ: 07.829.451/0001-85; Soterra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda. – CNPJ: 10.447.939/0001-52; SP Terraplenagem Ltda. – CNPJ: 09.503.787/0001-89 e Rock Star Marketing Ltda. – CNPJ: 07.829.493/0001-16, sendo que nesta última a sociedade foi constituída pela Sra SANDRA MARIA BRANCO MALAGO e pelo Sr ADIR ASSAD. Estas empresas foram alvo de investigações pela “Comissão Parlamentar Mista de Inquérito, criada pelo requerimento nº 1, de 2012-CN, destinada a investigar práticas criminosas do Sr. Carlos Augusto Ramos, conhecido como Carlinhos Cachoeira, desvendadas pelas operações “Vegas” e “Monte Carlo” da Polícia Federal”, que concluiu que todas as empresas acima citadas são controladas pelo Sr ADIR ASSAD e MARCELLO JOSÉ ABBUD. Outro fato importante a ser relatado é que a Sra SANDRA MARIA BRANCO MALAGO foi empregada da sociedade Star Marketing Comunicação Ltda. - ME – CNPJ: 04.753.106/0001-17, no período de 02/08/2004 a 11/2005, sociedade constituída pela sua irmã SÔNIA MARIZA BRANCO que conforme relatos neste relatório (procurações acima anexadas) é interposta pessoa do Sr Adir Assad. Nos quadros abaixo podemos confirmar a participação societária da Sra Sandra Maria Branco Malago nas sociedades controladas pelo Sr ADIR ASSAD e MARCELLO JOSÉ ABBUD e alvo das investigações da CPMI e da Polícia Federal:

[...]

10.18. Desta forma, conforme tudo o que foi exposto até aqui, esta fiscalização só pode concluir que foram as sócias SÔNIA MARIZA BRANCO, CPF: 030.455.888-59 e SANDRA MARIA BRANCO MALAGO, CPF: 903.957.358-15, em conjunto com os administradores de fato deste contribuinte Sr ADIR ASSAD, CPF: 758.948.158-00 e MARCELLO JOSE ABBUD, CPF: 563.588.818-68 os responsáveis pela conduta da fiscalizada de omitir receitas à RFB com o intuito de recolher menos tributos ao Fisco Federal.

[...]

10.22. Do acima exposto e relatado nos itens anteriores desse Termo, restou caracterizada a sujeição passiva solidária relativamente às pessoas abaixo relacionadas, tendo em vista os motivos aqui destacados:

[...]

SANDRA MARIA BRANCO MALAGO, CPF: 903.957.358-15, sócia administradora da fiscalizada, pela 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 inciso I do artigo 124 e inciso III do artigo 135, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), enseja responsabilização pessoal ao agente.

A fundamentação no art. 124, I do CTN tem por referência os fatos constatados para sujeição passiva de Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda, cujo patrimônio foi constituído com *o produto da sonegação de tributos* em favor de Sonia Mariza Branco e sua filha Sibely Coelho. O art. 135, III do CTN é citado para responsabilização pessoal de sócios de fato e de direito, *pelo cometimento de atos praticados com infração de lei*.

O Colegiado *a quo* decidiu, *por unanimidade de votos negar provimento ao recurso de ofício e aos recursos voluntários dos coobrigados. Os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Bianca Felícia Rothschild acompanharam pelas conclusões o voto do Relator em relação aos recursos dos coobrigados.*

No mérito, o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto firmou como premissas para decisão da responsabilidade tributária: i) o fato de a pessoa jurídica encontrar-se em nome de interpostas pessoas justificam a responsabilização dos reais proprietários por força dos arts. 124, I e 135, III, do CTN; ii) que no presente caso a imputação se deu em relação aos sócios que constavam como efetivos administradores, ainda que não verdadeiramente sócios, e contra pessoas físicas proprietárias de fato da autuada, além de responsabilização a pessoas jurídicas que atuaram conjuntamente com a autuada ou prestaram-se a blindar patrimônio dos coobrigados; iii) fatos reunidos em operações policiais e processo judicial evidenciariam o controle de Adir Assad e Sônia Mariza Branco no “Grupo Rock Star”; e iv) a individualização de condutas para fins de qualificação da penalidade pode se dar mediante comprovação de que o acusado detinha poderes de administração da pessoa jurídica, o que também se aplica à apuração de responsabilidade tributária. Na sequência, foram adotados os fundamentos da decisão de 1ª instância para manter a imputação de responsabilidade tributária a todos os coobrigados, sendo que em relação à responsável recorrente constam a reprodução das citações constantes na acusação fiscal e antes referidas, com destaque da *estreita interligação entre todas as empresas referidas*, e a observação de que *todas essas provas ganham relevo quando tomadas conjuntamente, levando-se à constatação feita na investigação policial de que Adir Assad exercia o controle sobre várias empresas por meio de pessoas que lhe são próximas (Sônia Mariza Branco e Sandra)*, para assim se concluir pela participação de Sandra Maria Branco Malago na administração da Contribuinte:

Nos depoimentos prestados pelas sócias SANDRA MARIA BRANCO MALAGO e SÔNIA MARIZA BRANCO, em 13/06/2012, não resta a menor dúvida da participação e gerência do Sr ADIR ASSAD na condução dos negócios comerciais e financeiros das sociedades em que estas senhoras figuram como sócias.

No presente caso, verificou-se a realização de fraude orquestrada por Adir Assad e perpetrada por um grupo de pessoas e empresas, todos agindo em conjunto com o objetivo de sonegar tributos.

Constatou-se, em todo o procedimento levado a efeito nas empresas investigadas, a existência do interesse jurídico antes mencionado, caracterizado pela existência de direitos e deveres comuns aos participantes do esquema de sonegação.

O conjunto de provas (já citadas) reunidas na investigação policial e no procedimento fiscal levam à conclusão de que Adir Assad é o controlador, sócio de fato da contribuinte, tendo exercido sua administração juntamente com Sônia Mariza Branco e Sandra Maria Branco Malago.

Quanto à alegação de que não há provas relativas aos anos-calendário de 2009 e 2010, cabe registrar que a ação fiscal englobou os anos-calendário de 2008 a 2010 e as ações praticadas em 2008 foram perpetradas nos anos seguintes, nos quais Adir Assad figurava como sócio de fato da contribuinte.

Sônia Mariza Branco, Sandra Maria Branco Malaga tinham interesse jurídico a que se refere o art. 124, I, do CTN, pois tinham conhecimento dos fatos e participaram da realização, conjuntamente com outras pessoas, da situação que constituiu o fato gerador.

Além disso, participaram como sócias administradoras de várias empresas controladas por Adir Assad, que foram alvo de investigação pela Polícia Federal, quais sejam, SM Terraplenagem Ltda., Soterra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda. SP Terraplenagem Ltda. (Sandra e Sônia), Rock Star Marketing Ltda., Rock Star Marketing, Promoções e Eventos Ltda., Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda. e Solu Terraplenagem Ltda., como se vê a seguir:

[...]

Sendo sócias administradoras são responsáveis solidárias pelo crédito tributário por se enquadrarem na hipótese prevista no art. 135, III, daquele Código, uma vez que exerciam a gerência da sociedade e, no julgamento do mérito do lançamento, restou demonstrada a ocorrência de fraude, nos termos da Lei nº 4.502, de 1964, art. 72, portanto a ocorrência do dolo e a infração à lei.

No caso, portanto, Sandra Maria Branco Malago figurou como sócia de direito da Contribuinte nos períodos autuados, não se lhe aplicando as consequências cogitadas para os reais proprietários, com base no art. 124, I do CTN, mormente se não há qualquer evidência de benefício pessoal em razão da riqueza movimentada pela pessoa jurídica. Há menção que ela teria autorização para movimentar as contas bancárias das empresas, mas nenhuma apuração foi feita a este respeito. Sequer se apurou se Sandra Maria Branco Malago também seria remunerada *por volta de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por mês*, como declarado em relação a sua irmã, Sônia Mariza Branco, acerca da qual também se evidenciou patrimônio acumulado em Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda.

Esclareça-se, ainda, que os depoimentos acerca da autorização para movimentação das contas bancárias têm em conta operações no *ramo de eventos*, circunscrito às empresas Rock Star, distinto do grupo de *empresas de fachada controladas pelos Sr. ADIR ASSAD e MARCELLO JOSÉ ABBUD*, integrantes do *ramo de engenharia*, como a Contribuinte aqui autuada. Assim, as referências à autuação de Sandra Maria Branco Malago na movimentação de contas bancárias para aquelas atividades não se presta como evidência de atuação diante da riqueza movimentada nas contas bancárias desta Contribuinte.

Restaria, assim, a possibilidade de responsabilização com fundamento no art. 135, III, do CTN, em face da gerência em período no qual constatada fraude, característica da infração de lei referida naquele dispositivo. Contudo, esta acusação foi revertida no acórdão recorrido, para afastar a qualificação da penalidade, vez que a exigência decorreu, exclusivamente, de depósitos bancários de origem não comprovada, inclusive afirmando-se a Contribuinte como inexistente de fato, em relação às operações evidenciadas nas notas fiscais por ela emitidas.

Por tais razões, o presente voto chega à mesma conclusão do I. Relator, de DAR PROVIMENTO ao recurso especial de Sandra Maria Branco Malago, para afastar a responsabilidade que lhe foi imputada em relação ao crédito tributário exigido contra a Contribuinte nos períodos autuados.

Por fim, com respeito ao recurso especial da PGFN acerca da qualificação da penalidade em face de receitas presumidamente omitidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada de valores vultosos e em conduta reiterada, endossa-se, aqui, o entendimento expresso pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, relator do acórdão recorrido, contrário à qualificação da penalidade aplicada sobre créditos tributários apurados a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, quando o procedimento fiscal não agrega à presunção de omissão de receitas evidências materiais de que tais valores corresponderiam a receitas da atividade.

Em declaração de voto juntada ao Acórdão 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, DACON e DCTF não continham qualquer registro de resultados tributáveis ou débitos apurados. Ainda assim, a Fiscalização circularizou um dos clientes da fiscalizada, e identificou outras operações que sequer haviam sido escrituradas no Livro Registro de Saídas. Ao final, concluiu a autoridade fiscal que apesar de ter auferido vultosa receita, a contribuinte agiu dolosamente com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, apresentando declarações zeradas.

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

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF 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 nº 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 nº 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 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:

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

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

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

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

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

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

Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo autuada 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 autuada, e

que nem mesmo em relação a esta parcela foram declarados ou recolhidos os valores devidos. Diante deste contexto, a autoridade lançadora expôs que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tais parâmetros orientaram os votos contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos 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 (Abbatur 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 Emergia Ltda), 9101-005.698 (Texsa do Brasil Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.924 (Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.983 (Comercial Importadora Exportadora Formiligas Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-006.116 (Rock Star Marketing, Promoções e Eventos Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-006.321 (Kingsberg Comércio Importação e Exportação de Tecidos Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-006.486 (Geral Expresso Agenciamento de Transportes de Carga Ltda) e 9101-006.490 (Jetlog Serviços Ltda). A mesma orientação foi adotada no voto proferido no Acórdão nº 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 nº 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 nº 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 nº 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), assim como as declarações de voto nos Acórdão nº 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Lívia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Lívia De Carli Germano), além do voto vencido no Acórdão nº 9101-005.687 (Cerâmica Formigres Ltda).

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

Diante das premissas anteriormente fixadas, não há como validar a qualificação da penalidade em debate, restrita às receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Para se afirmar que os depósitos bancários corresponderiam a receitas da atividade seria necessário que a Fiscalização reunisse outras evidências que 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 com respeito à qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA