



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



**Processo nº** 15540.720062/2012-43  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-004.834 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de novembro de 2020  
**Recorrente** ROSE MARY CABRAL GOMES BARBOSA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Em não tendo restado caracterizado prejuízo ao sujeito passivo e/ou a ocorrência de quaisquer das hipóteses constantes do art. 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972, de se descartar a ocorrência da nulidade arguída.

**SIGILO BANCÁRIO. REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. SIGILO BANCÁRIO.**

Com a edição da Lei Complementar nº. 105, de 2001, passou a ser permitido ao Fisco, independentemente de autorização judicial, o exame de informações relativas às movimentações bancárias do contribuinte e obtidas junto às instituições financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

**OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES. QUEBRA DE SIGILO.**

Atendidas as condições previstas na LC nº 105, de 2001, e em seu Decreto regulamentador (Decreto no. 3.724, de 2001), a obtenção de provas pelo Fisco junto a instituições financeiras não constitui violação às garantias individuais asseguradas na Constituição Federal, nem quebra de sigilo, nem ilicitude, consoante constitucionalidade dos referidos normativos já reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito do RE 601.314/SP.

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

O interesse comum, previsto como hipótese de responsabilidade solidária pelo crédito tributário, não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PESSOAL ART. 135 DO CTN.**

Caracterizado o nexó causal entre as condutas dos responsáveis solidários e infração de lei, com sistemática omissão de receitas auferidas pela pessoa jurídica, acompanhada de tentativa de manutenção da empresa no regime mais benéfico do Simples, correta a responsabilização com fulcro no art. 135, do CTN.

**MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CONDOTA REITERADA. CARACTERIZAÇÃO.**

Uma vez obedecidos os critérios de relevância e de recorrência/reiteração da conduta quando da omissão de receitas, é de se manter a qualificadora imputada.

**LANÇAMENTO REFLEXO. PIS/COFINS**

Em razão da estreita relação de causa e efeito existente entre o lançamento principal e os decorrentes, a sorte do reflexo acompanha a sorte do principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Sergio Abelson (suplente convocado), Bianca Felicia Rothschild, Lucas Esteves Borges e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Lizandro Rodrigues de Sousa.

## Relatório

Trata-se de lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS), formalizado através de autos de infração de e-fls. 05 a 37, a partir das seguintes infrações imputadas ao sujeito passivo: a) Exclusão do Simples Nacional com cômputo de receitas na determinação do Lucro Arbitrado (infração exclusiva de IRPJ e CSLL) e b) Omissão de Receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, com imputação de multa qualificada no patamar de 150%, para os períodos de apuração encerrados entre 01/07/2007 e e 31/12/2007.

2. Adota-se aqui como relatório até o acórdão de impugnação o seguinte excerto do relatório da autoridade julgadora de 1ª. instância, que resume perfeitamente o feito até aquele estágio processual (grifos não presentes no original):

“(…)

1.1. A pessoa jurídica foi excluída do SIMPLES NACIONAL (SN) a partir de 01/07/2007, pelo Ato Declaratório Executivo da DRF/NITERÓI/RJ n.º 01, de 16/01/2012, publicado no DOU de 18/01/2012, fls. 117/118. Intimada, após a exclusão do SN, não se manifestou acerca do regime tributário a que se sujeitaria.

2. Conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 10/13, as autuações fiscais objetos destes autos ocorreram na pessoa física da responsável tributária da firma individual por força do disposto no artigo 9º, e seus §§ 4º e 5º, da Lei Complementar n.º 123/06.

2.1. A procuração apresentada por uma instituição financeira, de amplos poderes outorgados pela pessoa jurídica a Rodrigo Mendes Mendonça, CPF n.º 077.724.177-30, fls. 277/278, e diversos cheques emitidos pelo procurador, fls. 279/401, levou a fiscalização a entender a ocorrência de indícios de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato, fls. 11.

2.2. Ainda de acordo com a fiscalização, por se tratar de crime contra a ordem tributária imputou-se à pessoa física antes citada a responsabilidade pessoal e solidária, na forma dos artigos 121, § único, I, 124, I e 135, ambos do CTN.

3. Fundamentaram as exações, fls. 13:

3.1. do IRPJ e da CSLL, o arbitramento de resultados da pessoa jurídica por falta de apresentação de livros/documentos contábeis/fiscais.

3.1.1. A base de cálculo das exações foi constituída de receita bruta conhecida, assim consideradas as omissões de receitas, conforme conceituadas no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, e a receita bruta declarada sob o SIMPLES NACIONAL.

3.2. do PIS e da COFINS, as receitas omitidas, antes mencionadas.

4. A fiscalização fundamentou a qualificação da penalidade de ofício apenas no art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, fls. 13.

5. Cientificados ambas as pessoas físicas por Editais de 02/04/12, publicados no DOU de 03/04/12, fls. 705/708, foram considerados cientes em 19/04/12, fls. 717/718, Em consequência, foi acostada aos autos a impugnação conjunta, de fls. 720/742, protocolada em 11/05/12, através da qual alegam, em síntese:

5.1. da nulidade do lançamento por quebra do sigilo bancário sem ordem judicial, com violação ao artigo 5º, X, e XII, da CF/88, dado que:

5.1.1. o art. 11, § 3º, da Lei n.º 9.311/96, fundamento da quebra do sigilo bancário, não estava em vigor na data do lançamento, conforme o reconheceu a ADIN 2.389, ementa reproduzida nos autos, fls. 722;

5.1.2. por ser regra processual a Lei a ser aplicada é a vigente na data do lançamento, conforme art. 144, § 1º, do CTN; o mesmo artigo não autoriza o fisco a usar um procedimento previsto em Lei que perdeu vigência no mundo jurídico.

5.1.3. O CARF, Súmula 35, consolidou o entendimento de aplicação retroativa do dispositivo legal insito no art. 11, § 3º, da Lei nº 9311/96, mas, não de utilização das informações da CPMF para instauração de procedimento fiscal.

5.2. Não poderia ser utilizado o Decreto nº 3.724/01 para quebra do sigilo bancário sem prévia autorização judicial, conforme reconhecido no RE 389808/PR, STF, publicado no DJ de 01/05/11, no AI 71719, STF, DJ de 23/03/11 e no RE 387604/RS, STF, DJ de 16/03/11, ementas reproduzidas nos autos, fls. 727/729, e Súmula do extinto TRF nº 182.

5.3. Depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda, pois não medem acréscimo patrimonial, conforme Acórdão 10417499, da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no AgRG no RE 609.290RJ; na AC 1988.01.00.0622456/GO (ementas às fls. 730/732).

5.4. O art. 42 da Lei nº 9.430/96 não pode eleger “receita ou rendimento” à condição de “renda”, que já tem definição no art. 43 do CTN, visto que o art. 146, III, “a”, da CF/88 determina competir à Lei Complementar definir fato gerador, base de cálculo e contribuinte. É imprescindível a comprovação do acréscimo patrimonial, a disponibilidade econômica (Acórdão 10417499, 1º Conselho de Contribuintes, ementa às fls. 752/753).

6. Quanto à penalidade qualificada alegam:

6.1. quanto à utilização de interposta pessoa:

6.1.1. a fiscalização não atentou ao disposto no § 5º, art. 42, da Lei nº 9.430/96, quanto à utilização de interposta pessoa na sociedade;

6.1.2. a baixa da empresa não significa que tenha o condão de caracterizar a norma prevista no dispositivo antes citado;

6.1.3. o Acórdão 105.435, da CSRF, rejeita a imposição da penalidade qualificada quando não há clareza na acusação; sim, presunção, ou, conclusão própria.

6.2. quanto à omissão de rendimento para agravamento da penalidade, as Súmulas 14 e 25 do CARF e acórdãos, mesmos de DRJ (ementas às fls. 736/737), impõem a necessária comprovação do evidente intuito de fraude, dolo ou simulação à sustentação da qualificação da penalidade.

7. Quanto à sujeição passiva solidária de Rodrigo Mendes Mendonça:

7.1. a sujeição passiva, prevista no art. 124, I, e 135, do CTN, deve ser provada, não presumida, conforme Acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes, do CARF e do Poder Judiciário, ementas reproduzidas às fls. 737/739;

7.2. não há nos autos descrição dos fatos que sustentam a sujeição passiva solidária, conforme Acórdãos do CARF, dos Conselhos de Contribuintes, de DRJ e do Poder Judiciário, ementas às fls. 741/742.

8. Finalmente, quanto aos lançamentos reflexos, por estarem vinculados ao principal, a esses estende os mesmos argumentos.

(...)”

3. A partir da análise da impugnação supra resumida, foi prolatado, em 12/03/2013, o Acórdão DRJ/RJ1 nº. 12-53.564, de e-fls. 753 a 761, onde se julgou improcedente a impugnação. A decisão de 1ª instância encontra-se assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

Decisões judiciais, ainda que, de Tribunais Superiores, exceto se *erga omnes*, somente produzem efeito às partes envolvidas no litígio.

DECISÕES JUDICIAIS/ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

Decisões judiciais e/ou administrativas vinculadas a dispositivos legais revogados ou derogados, não se aplicam a litígio fundamentado em dispositivos distintos.

FATO GERADOR. FUNDAMENTO LEGAL.

Por expressa disposição da legislação infraconstitucional compete à lei ordinária definir o fato gerador tributário.

RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA.

Provado, documentalmente, o interesse jurídico e econômico, presente a responsabilidade solidária do contribuinte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário:2007

REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF). FUNDAMENTOS LEGAIS. NATUREZA.

O fundamento legal da Requisição de Movimentação Financeira é de natureza procedimental; não, processual.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:2007

ARBITRAMENTO DE RESULTADOS.

A não apresentação de livros/documentos contábeis/fiscais impõe o arbitramento de resultados com base na receita bruta conhecida.

PENALIDADE QUALIFICADA.

A interposição de pessoa objetiva resguardar-se o contribuinte de fato de eventual ação fiscal, circunstância que justifica a imposição de penalidade qualificada sobre exigibilidades da pessoa jurídica.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário:2007

PIS, COFINS e CSLL. REFLEXIVIDADE.

Em matéria de tributos tomados por reflexividade, à falência de elemento relevante, aplica-se o mesmo *decisum* do feito que lhes dá origem.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido

4. Cientificados a representante legal empresa, Sra. Rose Mary Cabral Gomes Barbosa e o responsável solidário, Sr. Rodrigo Mendes Mendonça, da decisão de 1ª instância, respectivamente em 22/04/2013 e 25/04/2013 (cf. e-fls. 770 a 773), apresentaram, conjuntamente, em 16/05/2013 (cf. e-fl. 774), Recurso Voluntário de e-fls. 774 a 801, onde, após defender a tempestividade do recurso e traçar breve histórico da autuação e histórico processual até o acórdão recorrido, em breve síntese aduzem a seguinte argumentação e pedido:

a) **Quanto à quebra de sigilo bancário**, pugnam pela existência de precedentes do Supremo Tribunal Federal colacionados pelos Recorrentes que, embora só operem efeito entre as partes, portanto se não estando obrigado a acolhê-los, sinalizam que a existência de Lei infraconstitucional, mesmo aquela com quórum mais qualificado como é a Lei Complementar, não tem o condão de romper as balizas constitucionais que asseguram a inviolabilidade do sigilo, que certamente é a regra, salvante ordem judicial. Por esta razão, os Recorrentes

continuam a sustentar que, efetivamente, a quebra do sigilo bancário da sociedade empresária, sem ordem judicial, tem o condão sim de tornar nulo o ato administrativo praticado pela nobre Autoridade vez que, na hipótese, não houve autorização para requisitar a movimentação financeira. Rejeitam o caráter procedimental estabelecido pelo Acórdão recorrido ao art. 11, §3º. da Lei n.º. 9.311, de 1996, mesmo com a redação dada pela Lei n.º. 10.174, de 2001 e pelo Decreto n.º. 3.724, de 2001;

b) Repisam, ainda, os argumentos anteriormente constantes de e-fls. 722 a 729, quanto à impossibilidade de utilização do referido art. 11, §3º. da Lei n.º. 9.311, de 1996, com a redação dada para os fatos geradores sob análise, uma vez que o lançamento foi efetuado em 2012. Argumentam que as Leis n.º. 9.311, de 1996 e n.º. 10.174, de 2001, não poderiam ter ultratividade. Ou seja, após perderem vigência, validade e eficácia, não poderiam servir de fundamento como norma de caráter procedimental para autorizar o Fisco se servir das informações da CPMF para iniciar procedimento administrativo de fiscalização e constituir o crédito tributário;

c) Entendem que a regra processual a ser aplicada, no caso, é a da data do lançamento, defendendo que mesmo a LC n.º. 105, de 2001 e o Decreto n.º. 3.724, de 2001, não poderiam ser utilizados sem prévia autorização judicial, citando o decidido pelo STF no âmbito do RE 389.808/PR e colacionando, ainda, outros julgados também oriundos do Excelso Pretório que citam o referido RE 389.808;

d) **Quanto aos depósitos bancários de origem não comprovada**, repisam, em sede recursal, os argumentos de violação, pela utilização dos extratos bancários do sujeito passivo como base para a tributação, ao disposto no art. 43 do CTN, argumentos estes já constantes de e-fls. 729 a 733 de sua impugnação, defendendo, uma vez mais, a necessidade se observância à Súmula TFR 182 (colacionando jurisprudência que a menciona);

e) Quanto ao tema, defendem que o artigo 42 da Lei n.º. 9.430, de 1996 (Lei Ordinária) não pode eleger "receita ou rendimento" à condição de "renda" que já tem definição em Lei Complementar (CTN), cujo artigo 43 determina que "renda" é sempre um *plus*, quer por representar a disponibilidade de um produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, quer por representar um acréscimo de patrimônio. Portanto, como "receita ou rendimento" por si só não representam "renda" como sendo "algo novo produzido", a presunção de que os depósitos bancários se constituem omissão de "receita", foge da matriz constitucional do imposto de renda e, conseqüentemente, da CSLL que também alcança lucro e não "receita". Nestes termos, não ocorreu o fato gerador do imposto de renda previsto no artigo 43 do CTN; não houve acréscimo patrimonial e não ocorreu a disponibilidade econômica de renda ou proventos;

f) **Quanto à aplicação da multa “agravada” (sic)**, entendem que o acórdão não explicitou o seu entendimento. Em verdade, entendeu que a existência de procuração outorgada evidenciaria a existência de interposta pessoa, mas não cuidou de tratar onde residiria o dolo, fraude, simulação, para efeito de não permitir compreender ou identificar o fato gerador. Alegam que o acórdão se apegava à existência de procuração para agravar a multa o que, no entender dos Recorrentes, é imprestável. Notam que não existe nos autos onde estaria comprovado o dolo ou qualquer outro defeito do ato jurídico que de alguma maneira impedisse a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;

g) Ainda quanto ao agravamento, repisam argumento impugnatório no sentido de que a norma contida no § 5º. do artigo 42, da Lei n.º. 9.430, de 1996, possui dicção clara e precisa: Para se configurar interposição de pessoa, há que existir valores creditados em conta de depósito ou investimento de titularidade de terceiro. Entende que o Fisco procurou retratar outra

situação que não aquela que a Lei exige como necessária e suficiente para configurar a interposição de pessoa. Com efeito, pelo exame dos autos do processo administrativo, tem-se que a nobre Autoridade Fiscal apontou a baixa da sociedade empresária, mas não significa que este fato, por si só, tenha o condão de caracterizar ocorrência da norma prevista no § 5º. do artigo 42 da Lei n.º. 9.430, de 1996;

h) Citam acórdão da CSRF sobre o tema (Acórdão CSRF n.º. 01-05.435), a fim de defender a tese de que não existe previsão na norma para agravar multa na hipótese de que se utiliza terceira pessoa para gerir sociedade empresária. Ainda, rejeitam a hipótese de que a ocorrência de omissão de receita, no caso, permitiria o agravamento (sic) da multa de 75 para 150%, citando as Súmulas 14 e 25 do CARF;

i) Registram, também, que em momento algum o lançamento fez qualquer menção no sentido de que houvesse conduta, por parte dos Recorridos, a impossibilitar identificar ou reconhecer o fato gerador. Ora, além de ausência de prova quanto a suposta supressão do fato gerador, tem-se que o douto acórdão não discorreu um linha sequer sobre este tema, que seria condição para aplicar a multa agravada. Destarte, concluem que a multa de 150% constante do lançamento é totalmente inaplicável;

j) **Quanto à sujeição passiva pessoal e solidária**, alegam que o termo de sujeição passiva solidária fez expressa referência ao *caput* do artigo 135 do CTN. No entanto, para firmar a tese de responsabilidade passiva solidária o acórdão tomou por empréstimo os incisos I a III do artigo 135 do CTN, restando assim violado o disposto nos artigos 128 e 460 do CPC, na medida em que o recorrido introduziu hipóteses não contidas no auto de infração, o que sem dúvida acarreta cerceio de defesa. Destarte, tem-se que o acórdão guerreado permitiu-se conhecer de questão que não consta do lançamento, daí entenderem que é ele nulo, ou se assim não entenderem os Eméritos Conselheiros, que devem ser afastadas as hipóteses contidas nos incisos I a III do artigo 135 do CTN utilizadas como razão de decidir;

k) Ainda quanto ao art. 135 do CTN e seus incisos, ressaltam que a tese de responsabilidade solidária que o lançamento sustentou liga-se a suposta existência de crime contra a ordem tributária o que, no entender dos Recorrentes, não tem ligação alguma com as hipóteses dos incisos I a III do artigo 135 do CTN, daí concluírem que não existe prova alguma;

l) Ou seja, o acórdão recorrido deveria atentar que se no lançamento não constou qualquer hipótese versada pelos incisos I a III do artigo 135 do CTN, daí porque não poderia tomá-las por empréstimo para manter a sujeição passiva solidária; e mesmo que assim procedesse deveria se questionar que não há prova nos autos das situações que fez uso como razão de decidir. Alegam também que a utilização de hipótese que não consta do lançamento gênese acarreta cerceio de defesa, na medida em que impossibilita o sujeito do processo ter plena e inequívoca ciência do que deve se defender, de maneira que não prestigia a cláusula que assegura a amplitude de defesa, consoante jurisprudência administrativa;

m) Portanto, concluem que, por qualquer angularidade que se analise as hipóteses dos incisos I a III do artigo 135 do CTN, nota-se que elas são inaplicáveis nestes autos, seja porque não constam do lançamento, seja porque não há prova de sua suposta ocorrência;

n) Insurgem-se especificamente contra a utilização, pelo recorrido, da existência de procuração para firmar responsabilidade aos recorrentes, situação que, em seu entender, demandaria prova adicional, citando, a propósito jurisprudência administrativa e precedentes judiciais diversos;

o) Ressaltam, ainda, que o CARF, há muito tempo, delimitou que o inciso I do art. 124 do CTN, refere-se exclusivamente ao interesse jurídico e não econômico. Defendem que, no caso, que não há fatos, (inciso III do artigo 10 do Decreto n.º. 70.235, de 1972) e não há provas do interesse jurídico que possa ser mantido o lançamento com amparo no inciso I do artigo 124 do CTN;

p) Por fim, quanto à tributação reflexa de PIS e COFINS, remetem-se aos mesmos argumentos utilizados na insurgência contra o lançamento principal e sujeição passiva solidária vinculada;

q) Desta forma, requerem que:

q.1) Seja conhecido e provido o recurso com escopo de reformar o acórdão da Delegacia de Julgamento, e, assim, anular o lançamento de ofício em razão da violação do artigo 5º., inciso X e XII da Constituição Federal de 1988, considerando que não pode ser mantida a quebra do sigilo bancário da sociedade empresária realizada sem autorização judicial, conforme acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, com a consequente nulidade dos lançamentos reflexos a título de PIS, COFINS e CSLL, e do termo de Sujeição Passiva Pessoal e Solidária;

q.2) Seja declarada a nulidade do acórdão recorrido porque as figuras dos incisos I a III do artigo 135 do CTN não constam do lançamento conforme se vê do termo de verificação e constatação fiscal, o que violada os artigos 128 e 460 do Código de Processo Civil, além de não prestigiar a amplitude de defesa prevista no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988.

q.3) Vencidas as preliminares, seja reformado o acórdão da Delegacia de Julgamento para julgar improcedente o lançamento de ofício dado que os depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda.

q.4) Superado o requerimento anterior, seja desqualificada a multa agravada de 150% sobre o valor do imposto, considerando que não subsistem razões elencadas pelo acórdão recorrido dado que não se tem uma prova sequer da supressão de ocorrência do fato gerador, e a utilização de interposta pessoa, como concluiu o acórdão, não é condição para a qualificação ou agravamento, conforme tem decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

q.5) Seja reformado o acórdão para julgar improcedente o lançamento de ofício relativo à sujeição passiva solidária, ante a ausência das hipóteses para sua configuração conforme demonstrado nos presentes autos.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator.

5. Cientificados a responsável tributária pela empresa, Sra. Rose Mary Cabral Gomes Barbosa e o responsável solidário, Sr. Rodrigo Mendes Mendonça, da decisão de 1ª instância, respectivamente em 22/04/2013 e 25/04/2013 (cf. e-fls. 770 a 773), apresentaram, conjuntamente, em 16/05/2013 (cf. e-fl. 774), Recurso Voluntário de e-fls. 774 a 801. Assim, o pleito é tempestivo e passo à sua análise.

6. Resume-se a seguir, de forma a permitir a este Colegiado um exame detalhado do litígio, os elementos de prova de interesse carreados aos autos pela autoridade lançadora

(ressaltando-se não tendo havido nenhum elemento probatório adicional colacionado em sede de impugnação ou em sede recursal pelos sujeitos passivos), a saber:

6.1) Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) para o período de 01/01/2007 a 31/12/2007 – e-fls. 38 a 41;

6.2) Termos lavrados no curso da ação fiscal – e-fls. 42 a 106;

6.3) Extratos de Registro da pessoa jurídica junto à JUCERJA, comprovando a qualidade de representante legal de Rose Mary Cabral Gomes Barbosa – e-fls. 107 a 115;

6.4) Representação Fiscal para fins de exclusão do Simples – e-fls. 116 a 118;

6.5) Requisições de Movimentação Financeira junto aos Bancos Triângulo, Safra e ABN AMRO Arrendamento Mercantil, abrangendo o período de 01/01/2007 a 31/12/2007 (e-fls. 119 a 139) e respectivas respostas, assim compostas: a) e-fls. 140 a 154 - Dados cadastrais e extrato de conta-corrente junto ao Banco Safra; b) e-fls. 155 a 191 - Dados cadastrais, extrato e cópia de Procuração de conta-corrente junto ao Banco Triângulo; c) e-fls. 192 a 275 - Dados cadastrais e extrato de conta-corrente junto ao Banco ABN Amro Real; d) e-fls. 279 a 297 - Comprovantes de movimentação acima de R\$ 3.000,00 – Banco Safra; e) e-fls. 298 a 698 - Comprovantes de movimentação acima de R\$ 3.000,00 – Banco Abn Amro Real;

6.6) Procuração lavrada junto ao Cartório do 2º. Distrito de São Gonçalo/RJ, concedendo poderes ao Sr. Rodrigo Mendes Mendonça (e-fls. 276 a 278);

6.7) Termos de Sujeição Passiva Solidária (e-fls. 699 a 702).

A partir de tais elementos de prova, analisa-se a argumentação da Recorrente.

#### **Quanto às nulidades argüidas**

7. Acerca do tema, com a devida vênia aos que adotam posicionamento diverso, entendo, em linha com todo o arcabouço normativo-doutrinário aplicável às nulidades no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, que somente é de se cogitar da nulidade de auto de infração ou de acórdão recorrido, quando: a) esteja caracterizado efetivo prejuízo ao contribuinte (*pas de nullité sans grief*), com prejuízo aqui entendido como violação ao sistema de garantias processuais e/ou materiais legalmente disponibilizadas ao contribuinte e/ou b) se encontrem caracterizadas as hipóteses de nulidade estabelecidas pelos arts. 59, I e II do Decreto n.º. 70.235, de 06 de março de 1972 (PAF), *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

8. Ou seja, uma vez não caracterizada nem a existência de prejuízo ao contribuinte nem a ocorrência de quaisquer das hipóteses acima elencadas pelo art. 59 do PAF, entendo que é de se rechaçar a decretação da nulidade de ato praticado, sem qualquer impedimento, todavia, a que, ao se adentrar o mérito do Recurso Voluntário, possa o Colegiado julgá-lo parcial ou totalmente procedente, caso se aceda à tese esposada pelo Recorrente, infirmando, assim, a tese jurídica que lastreava a autuação, tudo em linha com o disposto no art. 59, §3º. do já referido Decreto n.º. 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 59.

(...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

9. Defende-se, assim, aqui, que a solução mais adequada a ser adotada processualmente é o prosseguimento da análise para fins provimento ou não do Recurso Voluntário (e não a decretação de nulidade do recorrido), sempre que se puder concluir que, no processo administrativo fiscal sob análise:

a) não houve prejuízo (violação ao sistema de garantias disponibilizado) ao contribuinte e/ou caracterização de quaisquer das hipóteses de nulidade elencadas no art. 59, I e II do Decreto nº. 70.235, de 1972, mas, sim,

b) o que há é tão somente a alegação, por parte do Recorrente, de ocorrência de violação ao arcabouço normativo em vigor, por parte do auto de infração e/ou do Acórdão guerreado, de forma a que se devesse declarar a improcedência do lançamento.

10. Ainda, de se notar que tal posicionamento - decretação de nulidade somente nos casos de prejuízo e/ou nas hipóteses previstas no art. 59, I e II do PAF, com precedência da declaração de provimento (total ou parcial) ao recurso a partir da análise de seu mérito - se aplicável - é suportado por jurisprudência de longa data oriunda do STJ e do CARF, este último em sua instância máxima, na forma abaixo reproduzida.

### STJ

PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO - IMPRECISÃO NA CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - ASSINATURA DE TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA - INTIMAÇÃO - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - FORMALIDADE - INEXISTÊNCIA DE NULIDADE SEM PREJUÍZO - IMPUGNAÇÃO - PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE - VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM - AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC.

1. Hipótese em que, ao longo do processo administrativo fiscal, a Recorrente foi caracterizada ora como contribuinte solidária, ora como responsável solidária, não tendo sido mencionada expressamente no auto de infração, embora tenha assinado Termo de Sujeição Passiva Solidária.

2. Não obstante a inconsistência na qualificação específica da empresa em momentos distintos (contribuinte/responsável), o auto de infração determinou a intimação tanto do contribuinte quanto do responsável, o que é suficiente para suprir a exigência de que o sujeito passivo tenha ciência do ato administrativo.

**3. A formalidade é característica do processo administrativo fiscal, mas não há nulidade sem que tenha havido prejuízo, o qual, no caso, consistiria na supressão da oportunidade de apresentar impugnação. E o prejuízo foi afastado exatamente pela apresentação da impugnação.** (grifei)

4. Não é relevante a ausência de considerações sobre o lançamento tributário na impugnação, pois a abrangência da defesa deduzida é determinada pela impugnante. Incide no processo administrativo o princípio da eventualidade. Se não observado, impossibilita seja dada à impugnante outra oportunidade para sanar dificuldade imposta por sua própria conduta (venire contra factum propium).

5. Inviável o conhecimento do dissídio jurisprudencial pela ausência de cotejo analítico, que não se satisfaz com a transcrição de ementas.

6. Não ocorre violação do art. 535 do CPC quando o acórdão recorrido apresenta fundamentos suficientes para formar o seu convencimento e refutar os argumentos contrários ao seu entendimento.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(STJ. REsp 949959/PR. 2ª. Turma. Relatora: Min. Eliana Calmon, Data de Julgamento: 10/11/2009, Publicado no DJe de 19/11/2009)

#### **Acórdão CSRF/02-02.301**

**NORMAS PROCESSUAIS - CAPITULAÇÃO LEGAL. NULIDADE INEXISTENTE. O estabelecimento autuado defende-se dos fatos a ele imputado, e não do dispositivo legal mencionado na acusação fiscal. Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo. (grifei)**

11. *In casu*, de se descartar a existência de prejuízo à parte e/ou caracterização de quaisquer das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do referido Decreto n.º. 70.235 ou, sequer, de qualquer outra irregularidade, incorreção ou omissão, na forma prevista pelo art. 60, também daquele Decreto.

12. Devidamente motivados os autos de infração e o acórdão recorrido, ambos de forma clara e objetiva, bem como oportunizado à Recorrente a ampla defesa e o contraditório, exercidos a partir da instauração da lide objeto da presente análise. Cristalino que, desde a lavratura dos autos de infração de e-fls. 02 a 37, o cerne da questão, perfeitamente compreendido pelo contribuinte, é a necessidade de arbitramento, a partir da vinculada imputação de omissão de receitas caracterizada pela autoridade autuante, com base na investigação de movimentação financeira incompatível com a receita declarada pelo sujeito passivo, sem posterior apresentação de livros obrigatórios e/ou qualquer justificativa de origem de tal incompatibilidade, tendo sido permitida ao contribuinte, na forma legalmente determinada e regradora do Processo Administrativo Fiscal, exercício de ampla defesa quanto á referida acusação.

13. Ainda, no que diz respeito à alegação de introdução pelo acórdão recorrido de hipóteses não contidas no auto de infração (uma vez que os incisos I a III do art. 135 do CTN não constaria da acusação fiscal) como motivadora de nulidade do acórdão recorrido, melhor sorte não assiste à autuada.

14. Nota-se que a menção feita no Termo de Verificação Fiscal, em seu item 29 (e-fl. 13) é ao art. 135 do CTN como um todo, sem que tenha se limitado tal menção a seu *caput* (como alegado pelo sujeito passivo), com tal constatação se estendendo aos termos de sujeição passiva solidária de e-fls. 699 a 702. Assim, a fundamentação do acórdão recorrido que utilizou como razões de decidir os incisos I a III do referido art. 135 está perfeitamente de acordo com a autuação, sem qualquer reparo.

15. A partir do exposto, rejeito as preliminares de nulidade levantadas, sem prejuízo do prosseguimento na análise de mérito do pleito quanto à procedência do lançamento.

#### **Quanto à quebra de sigilo bancário**

16. Quanto ao tema, em linha com o observado pela autoridade julgadora *a quo*, verifica-se que as requisições de movimentação financeira de e-fls. 119 a 139 foram realizadas com fulcro no art. 6º. da Lei Complementar n.º. 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentado pelo Decreto n.º. 3.724, de 2001, em especial considerando-se o teor do art. 3º., XI, deste último

Decreto, não havendo assim que se cogitar da alegada utilização retroativa do art. 11, §3º. da Lei n.º 9.311, de 1996, como quis fazer crer a Recorrente.

17. Quanto à jurisprudência oriunda do STF colacionada aos autos, no sentido de impossibilidade de requisição de movimentação financeira pela autoridade autuante sem prévia autorização judicial, nota-se que se trata de posicionamento já superado desde 2016 pelo Excelso Pretório, a partir da decisão do Supremo Tribunal Federal, proferida em sede de repercussão geral, no âmbito do Recurso Extraordinário n.º 601.314/SP, que reconheceu a legalidade do fornecimento de informações sobre movimentação bancária dos contribuintes pelas instituições financeiras para fins de apuração de créditos tributários, com fulcro na referida Lei Complementar n.º 105, de 2001, sem prévia autorização judicial, veja-se:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo.

2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.

3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.

6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 601314, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016)

18. Assim, afasto o argumento da Recorrente de impossibilidade da aplicação da Lei Complementar n.º 105 de 2001 no presente caso, rechaçando-se a ocorrência de ilegalidade por quebra de sigilo bancário quando da obtenção de informações financeiras pela autoridade fiscal e, assim, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário quanto ao tema.

### **Quanto à infração de depósitos bancários sem comprovação de origem**

19. A propósito, nota-se que o art. 42 da Lei n.º. 9.430, de 1996, utilizado para fins de caracterização da infração de omissão de receitas e combatido pela Recorrente, trata-se de dispositivo legal vigente, sem qualquer decisão vinculante a este CARF que tenha pronunciado sua inconstitucionalidade, recapitulando-se que, a partir do disposto no artigo 26-A, § 6.º, *caput* e inciso I, do Decreto n.º. 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei n.º. 11.941, de 2009, bem como na Súmula Vinculante CARF n.º. 02, os Conselheiros deste CARF somente podem deixar de aplicar lei sob o fundamento de inconstitucionalidade após o Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, em controle concentrado ou difuso, por decisão definitiva, ter reconhecido a inconstitucionalidade da norma, *verbis*:

#### **Decreto no. 70.235, de 1972**

**Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)**

(...)

**§ 6.º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)**

**I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)**

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º10.522, de 19 de julho de 2002;(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º73, de 10 de fevereiro de 1993; ou(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993.(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

20. Destarte rejeita-se a argumentação dos Recorrentes de violação pelo referido art. 42 vigente da matriz constitucional do imposto sobre a renda, sendo perfeitamente compatível a coexistência do referido dispositivo com o art. 43 do CTN, sem que se cogite de antinomia ou inconstitucionalidade.

21. Por fim, ressalte-se, ainda quanto à argumentação da autuada relacionada ao tema, que a Súmula TRF n.º. 182 e os julgados vinculados à Súmula colacionados aos autos referem-se a arcabouço normativo anterior à edição do art. 42, da Lei n.º. 9.430, de 1996, mais especificamente, ao art. 6.º. da Lei n.º. 8.021, de 1990, dispositivo cuja aplicação é estranha ao período de apuração a que se refere a autuação, com fatos geradores ocorridos já sob a égide do novo arcabouço instituído pelo referido art. 42.

### Quanto à sujeição passiva solidária

22. Quanto ao tema, também vislumbro, em linha com a autoridade julgadora recorrida, no caso, a ocorrência de correta responsabilização solidária da Sra. Rose Mary Cabral Gomes Barbosa e do Sr. Rodrigo Mendes Mendonça com fulcro no art. 124, I, do CTN, na medida em que revelada a participação de ambos na realização do fato gerador omissivo objeto de tributação, uma vez que: a) a Sra. Rose Mary figura, na qualidade de representante legal da empresa, como parte ativa outorgante da procuração de e-fls. 276 a 278, instrumento que permitiu que b) o Sr. Rodrigo Mendes realizasse a movimentação financeira inteiramente incompatível com a receita inicialmente declarada pela autuada e corretamente caracterizada como receita omitida quando do lançamento (vide a propósito, de forma bastante elucidativa, os cheques de e-fls. 279 a 297 e 298 a 698), com conseqüente necessidade de arbitramento pela não apresentação de livros fiscais.

23. Comprovado, na situação, o nexa causal entre: a) as condutas individuais dos responsáveis solidários imputados (assim dolosas, não havendo que se cogitar de culpa em outorga em cartório de procuração de plenos poderes a terceiro, seguida de omissão de receitas em montante em muito superior àquelas declaradas, com necessidade de adoção de arbitramento, tudo caracterizado a partir de movimentação financeira incompatível realizada por este terceiro em nome da pessoa jurídica), respectivamente perpetradas pela Sra. Rose Mary Cabral Gomes Barbosa (na qualidade de representante legal da pessoa jurídica autuada) e pelo Sr. Rodrigo Mendes Mendonça (na qualidade de mandatário) e b) a omissão de receitas que aqui se mantém, através da tentativa de interposição de pessoas.

24. Ou seja, caracterizados, assim, em sede de responsabilidade solidária, tais como imputados pela autoridade autuante: a) a infração de lei prevista no art. 135, *caput* e incisos II (caso do Sr. Rodrigo Mendes de Mendonça) e III (caso da Sra. Rose Mary Gomes Cabral Barbosa) do CTN, bem como b) o interesse comum de ambos, consoante previsto agora no âmbito da responsabilização solidária com fulcro no art. 124, I, do referido Código Tributário Nacional, dada sua participação conjunta no fato gerador objeto do lançamento que aqui se discute (ou seja, caracterizado seu interesse jurídico nos fatos geradores objeto de lançamento, a partir de sua atuação, enquanto dotados de poder de gerência/administração da sociedade, na omissão de receitas ora sob exame, vinculada ao arbitramento realizado).

25. A propósito, alinha-se este relator ao posicionamento esposado pela Câmara de Superior de Recursos Fiscais, no âmbito do Acórdão CSRF nº. 9101-004.721, de 17.01.2020, onde a Conselheira Andréa Duek Simantob (Relatora) explicita de forma muito competente, de, aqui resumida, a tese que aqui se adota. em situação fático-probatória análoga a que aqui se analisa, *verbis*:

“(…)

Assim, diferente da decisão recorrida, penso que a sistemática omissão das receitas auferidas, não apenas pela enorme divergência apurada pela fiscalização, mas, ainda, como tentativa de manutenção da empresa no regime mais benéfico do Simples, são razões suficientes para a imputação da responsabilidade solidária, tanto por interesse comum na situação que ensejou o fato gerador da obrigação (visto que todas as decisões da empresa cabiam ao Sr. Walter, seu titular), como pela figura de infração à lei, consistente na deliberada intenção de reduzir o montante arrecadado, sonegando tributos e, por via de consequência, mantendo a empresa em regime no qual não poderia mais pertencer.

Aqui, faz-se mister trazer à colação alguns trechos pinçados do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04/2018, que trata da responsabilidade solidária (tributária), conforme abaixo:

*14.1. Ora, não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.*

*40. De todo o exposto, conclui-se que: b.1) a responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição; deve-se comprovar o nexó causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo...*

(...)"

26. Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário também quanto à matéria de sujeição passiva solidária.

### **Quanto à multa qualificada**

27. No que diz respeito à multa qualificada (à qual o contribuinte, por lapso, crê-se, se refere como "multa agravada"), em linha com a conclusão pela existência de dolo aqui expressada, registro ainda meu alinhamento ao posicionamento esposado no precedente oriundo da 1ª. Turma da Câmara Superior deste Conselho, mais especificamente, no Acórdão CARF n.º. 9101-004.065, de lavra do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, no sentido de que a discussão acerca da qualificadora aqui em questão, ou seja, acerca da existência ou não do referido dolo, deva ser travada à luz do princípio da razoabilidade, mais especificamente a partir dos critérios de relevância e recorrência/reiteração da conduta omissiva do sujeito passivo:

"(...)

O dolo é a intenção da prática de um ato ilícito. Sendo um aspecto interno ao agente, não se pode comprovar o dolo diretamente (a não ser por via da confissão ou, em países em que são aceitos, por meio de testes de medição da verdade), daí que o dolo deflui do conjunto de elementos a partir dos quais seja muito aceitável ter aquela sido a intenção do agente da prática e que seja pouquíssimo aceitável de que tenha sido outra a intenção.

Ou ainda, sendo o dolo sempre comprovado indiretamente, a verdade é que comprovação indireta não é uma comprovação absoluta (não é possível comprovar absolutamente a intenção, que é um elemento subjetivo, interior ao agente), é sempre uma comprovação suficiente, ou seja, trata-se de um convencimento de que houve comprovação.

As expressões "inequivocamente comprovado", "minuciosamente comprovada", "certeza absoluta do dolo", "plena comprovação", utilizadas numa velha jurisprudência dos Antigos Conselhos de Contribuintes (que, depois, chegou a ser encampada por algumas das turmas de julgamento de primeira instância), equivalem, em termos literários ao sonho de Tartarim<sup>1</sup> de Tarascon, personagem do clássico francês escrito por Alphonse Daudet em 1872, sonho este que consistia em caçar leões pelos corredores da casa, onde, porventura, não há senão ratos e pouco mais; ou ainda, em termos populares, a enveredar na busca de um unicórnio sabendo da inexistência do mesmo.

Assim, pode-se afirmar que a autoridade lançadora, ao qualificar a autuação, esteve convencida da intenção da prática do ilícito, ou seja, esteve convencida do dolo e da

<sup>1</sup> Homem que carrega "a alma de Dom Quixote" e "o corpo barrigudo e atarracado" de Sancho Pança, personagens imortalizados pelo castelhano Miguel de Cervantes num dos maiores clássicos da literatura universal: "Dom Quixote".

ocorrência da sonegação, o que a conduziu a aplicar a multa qualificada. Da mesma forma, o dolo estará suficientemente comprovado quando o julgador tiver firmado seu convencimento de que a conduta foi dolosa. Somente após os sucessivos convencimentos do aplicador (autoridade fiscal) e dos intérpretes (julgador/conselheiro/juiz) da lei quanto à correta subsunção dos fatos específicos à norma penal é que o dolo estará definitivamente comprovado.

Portanto, a discussão desloca-se para a aferição do que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. E, nesta aferição, são muito importantes critérios de **relevância** (magnitude do que está em jogo) e de **recorrência/reiteração** (repetição ao longo do tempo) da conduta. Por que esses critérios?

Certamente é natural que se cometam erros até certo ponto e mesmo erros de razoável magnitude e, da mesma forma, é natural que se cometam erros durante um certo lapso de tempo. Não obstante, a medida que cresce a relevância e a duração da prática no tempo; decresce, na mesma medida, a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro (é o que se denomina de inversamente proporcional) e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional. São duas faces da mesma moeda: num lado está o erro, o equívoco; no outro a intenção (de fazer algo errado ou de deixar de fazer algo certo a que se estava obrigado), a vontade de obtenção de um fim ao se praticar uma conduta.

A combinação desses critérios também pode ser determinante: pode-se errar pouco durante muito tempo, assim como errar muito num curto espaço de tempo; agora errar muito durante muito tempo é algo que desafia o bom senso do homem comum (e porque não dizer até do homem um pouco fora do desvio padrão). Faça todas essas considerações para evidenciar meu entendimento no sentido de que a chamada conduta reiterada pode perfeitamente justificar a aplicação da multa qualificada. (grifos não presentes no original)

Aliás, relativamente à conduta reiterada em omitir informações do Fisco, que se caracteriza como elemento para convencimento dos julgadores quanto ao dolo que conduz à qualificação da multa de ofício, não é de hoje que a jurisprudência desta Turma da Câmara Superior (bem como de outros colegiados do CARF) vem admitindo-a, conforme se depreende dos precedentes abaixo:

**MULTA AGRAVADA CONDOTA REITERADA** Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte defraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco. (Acórdão n.º 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, da relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho).

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

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

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo. (Acórdão n.º 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, relatora a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro).  
(...)"

28. Também à luz de tal posicionamento, especificamente o que se constata no caso sob análise é que viola o razoável, no entender deste relator, a hipótese de que a omissão: a) extremamente relevante, utilizada como base de cálculo do lucro arbitrado (relevância demonstrada através da comparação de montante omitidos e declarados, na forma de quadro constante de e-fl. 13) e, ainda, b) recorrente, consoante caracterizado pelo numeroso conjunto de cheques de e-fls. 279 a 698, emitidos pelo procurador da autuada (através de procuração de plenos poderes a este concedido pela representante legal da empresa) e caracterizadores da omissão detectada, possa ser creditada a erro ou equívoco ou, seja, à conduta sem a existência de dolo.

29. De se notar, ainda, que, diante de tal cenário, afasta-se a situação em tela da aplicação do teor das Súmulas CARF n.º. 14 e 25, uma vez que, diante da relevância e recorrência da prática omissiva revelada nos autos (permitindo a conclusão de ter se originado de condutas dolosas dos solidários) a qual, note-se, adicionalmente, não restou nem minimamente justificada pela autuada através de elementos probatórios em nenhum estágio processual, pode ser descartado se estar diante: a) de uma simples omissão de receitas ou b) de caso de utilização da presunção legal do art. 42 “por si só” para fins de tributação.

30. Diante do exposto, também nego provimento ao Recurso quanto à matéria de multa qualificada, opinando por manter a aplicação da qualificadora, de forma a referendar o percentual de multa lançado de 150%.

#### **Quanto à tributação da CSLL e reflexa do PIS e da COFINS**

31. Tanto o lançamento por arbitramento do lucro, em relação à CSLL, como a omissão de receitas em litígio, agora para a CSLL, para o PIS e para a COFINS, decorrem de forma direta do lançamento efetuado em sede de IRPJ. Destarte, em razão da estreita relação de causa e efeito existente entre o lançamento principal e os decorrentes, a sorte destes últimos deve seguir a sorte do principal.

32. Assim, voto também pela manutenção integral do lançamento quanto à CSLL, PIS e COFINS, negando-se também aqui provimento ao Recurso Voluntário nesta seara.

33. Conclusivamente, diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior