



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.720091/2013-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.122 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2019
Recorrente JET CASA INDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

DECISÃO ADMINISTRATIVA. FUNDAMENTAÇÃO. AUSÊNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE PARCIAL.

A ausência de indicação, pela autoridade julgadora de primeira instância, dos fundamentos de fato e de direito para a manutenção da imposição da multa de ofício qualificada configura cerceamento do direito de defesa e implica a nulidade da decisão proferida.

Todavia, a nulidade parcial não vicia inteiramente o acórdão, cabendo o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que profira decisão complementar sobre a matéria decidida de forma não fundamentada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher a preliminar de nulidade parcial da decisão de primeira instância, suscitada de ofício pelo relator, determinando o retorno dos autos à DRJ, para que seja proferida nova decisão, devidamente fundamentada, apreciando, exclusivamente, a aplicação da multa de ofício qualificada, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, que entendia ser possível superar a nulidade aventada. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Maria Lúcia Miceli, Breno do Carmo Moreira Vieira, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada), e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em relação ao Acórdão n.º 12-74.600, de 30 de março de 2015, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ (fls. 5.694/5.751), que julgou improcedente a impugnação ao lançamento de que tratam os presentes autos, e cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2009, 2010

IRRF. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM CAUSA.

Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais. A incidência aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância. O rendimento é considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

ARBITRAMENTO DO LUCRO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO IDENTIFICADA.

A falta de apresentação ao fisco dos livros contábeis e fiscais dá ensejo ao arbitramento do lucro, que pode tomar por base o valor da omissão legamente presumida, referente aos depósitos bancários de origem não identificada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. OUTORGA DE MANDATO COM AMPLOS PODERES DE GESTÃO. SÓCIO DE FATO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PROBANTES CAPAZES DE AFASTAR A IMPUTAÇÃO.

A admissão na sociedade (em substituição aos sócios originários) de pessoas que não comprovem capacidade econômico-financeira e que não participem de quaisquer atos de gestão financeira, operacional ou administrativa, combinada com a outorga desses mesmos atos a terceira pessoa, estranha ao contrato social e verdadeira interessada no negócio (sócio de fato), caracteriza o que em Direito se denomina “interposição de pessoas”.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. PROSSEGUIMENTO NA GERÊNCIA DOS NEGÓCIOS. OMISSÃO DE RECEITA.

São solidariamente responsáveis os sócios de fato pela prática de interposição de pessoas e prosseguimento na gerência da pessoa jurídica, com a adoção de conduta que caracteriza omissão de receita, o que demonstra o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador dos tributos exigidos, que é condição para a atribuição da responsabilidade solidária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INTERPOSTAS PESSOAS. SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

Quando o fisco, através de investigação junto a instituições financeiras, apura que os verdadeiros representantes da empresa estavam acobertados sob o manto de interpostas pessoas e junta indícios suficientes que, somados, resultam na caracterização da infração tipificada, a qualificação da multa encontra-se subsumida ao fato descrito na norma, tendo em vista a caracterização da simulação e da sonegação fiscal.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2009, 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. PIS.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da Contribuição Para o Programa de Integração Social - PIS/Pasep.

O presente processo cuida de autos de infração relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), referente aos anos-calendários de 2009 e 2010 (fls. 2.517/2.750).

O lançamento se embasou na constatação de infração de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, e, para o IRPJ/CSLL, foi realizado a partir do Lucro Arbitrado, tendo em vista que o sujeito passivo, intimado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, deixou de apresentá-los, conforme descrição contida no Termo de Verificação Fiscal de fls. 2.348/2.514.

O procedimento fiscal é sintetizado no Acórdão recorrido, nos seguintes termos:

2.1 A auditoria foi motivada por indícios de movimentação financeira incompatível com a receita declarada (fl. 2348), pois em 2009/2010 a Interessada declarou receitas de R\$ 0,00 e R\$ 84.085,00 em DIPJ, enquanto que apresentou movimentação financeira nos montantes de R\$ 5.189.734,73 e R\$ 14.828.095,12, respectivamente. Ao mesmo tempo, confessou em DCTF débitos de apenas R\$ 656,90 de IRRF (2009) e R\$ 7.607,18, nele incluídos IRRF, IRPJ, CSLL, COFINS e PIS (2010).

2.2 Além de entregar Declarações “zeradas” para o Estado ao qual encontrava-se jurisdicionada, e de se encontrar com o *status* “não habilitado” no SINTEGRA/ICMS, a fiscalização constatou que a empresa não alterava seu domicílio tributário desde 22/09/2004. A retificação somente foi feita após ter sido pela fiscalização (fl. 2349).

2.3 Durante o procedimento, o contribuinte informou não dispor de contabilidade, não tendo apresentado os livros solicitados no termo de intimação de fl. 35 (vide fls. 38 e

2350). Conforme fl. 2350, também não apresentou os extratos bancários solicitados pela fiscalização, que os obteve somente através de RMF (fls. 65/71 e 308/309).

2.4 Em 13/08/2012, ao explicar acerca das transações ocorridas e da origem dos créditos bancários (relação anexa ao termo de fls. 1202/1214 [vide fl. 2350]), informou que: **i)** não tinha novas informações ou documentos a fornecer; **ii)** desconhecia o detalhamento da movimentação financeira relacionada; e, **iii)** a auditoria poderia prosseguir no andamento do procedimento (fls. 1216 e 2350).

2.5 Em resposta ao novo termo (de 05/02/2013, Anexo I, fl. 1711, sobre os lançamentos debitados em suas contas bancárias), respondeu, novamente, não dispor de documentos (fls. 1335/1338 e 2359).

2.6 A auditoria relata ter detectado diversos lançamentos nos extratos bancários apresentando como origem/destino as empresas/pessoas abaixo mencionadas, as quais foram intimadas a prestar esclarecimentos, tendo respondido, em síntese, o seguinte (fl. 2351):

- PDG Jet Casas S.A – que se relacionava com a Jet Casa, mas não possuía documentos fiscais para comprovar as transações; que efetuava pagamentos (reembolsos) à Jet Casa via prestação de conta, sobre as quais não eram solicitadas notas fiscais (tais declarações foram consideradas pela auditoria como não conclusivas para dar suporte às supostas operações, conforme se exigiu na intimação [fls. 2351/2352]);
- Kit Casa Industrial Ltda – que as transações efetuadas com a Jet Casa serviram para dar cobertura a pagamentos de passivos anteriormente contraídos pela notificada, mas não foram formalizadas por contrato; que [assim como a PDG] não possuía documentos a fornecer para comprovar as transações (as informações deixaram à auditoria a evidência de que a Interessada (Jet Casa) foi usada para acobertar operações da Kit Casa [fl. 2353]);
- Rio Azul Incorporação Imobiliária Ltda – que não praticou transações comerciais em 2010 com a Jet Casa; que suas transações tinham por fim preservar recursos de eventuais bloqueios judiciais por passivos contraídos pela Rio Azul com terceiros; que não possuía documentos a fornecer (fls. 2353/2354);
- Toulouse Construtora Ltda – que não praticou transações comerciais em 2009/2010 com a Interessada; que suas transações tinham por fim preservar recursos de eventuais bloqueios judiciais por passivos contraídos pela Toulouse com terceiros; que não possuía documentos a fornecer (fls. 2354/2355);
- Fernanda Cury Arantes Rubio – que os lançamentos referem-se a: i) empréstimos que a mesma efetuou para a empresa, da qual é sócia e proprietária; e, ii) retorno de parte de empréstimo/mútuo efetuado anteriormente; que não possuía documentos a fornecer (fls. 910/914; 918/919; 1129/1133; e 2355/2357);
- Marcelo Francisco Roza Bergamaschi – que os lançamentos são decorrentes de empréstimos tomados junto à empresa Jet Casa, não formalizados por contratos; que não possuía documentos a apresentar (fls. 2356);

2.7 A seguir, constam informações prestadas pelas PJ (não integrantes do grupo empresarial) que receberam cheques emitidos pela fiscalizada:

- Domenico & Ravelli Ltda – que a empresa recebeu cheques da Jet Casa como pagamentos referentes a vendas para as empresas Kit Casa e Toulouse

- PGD Jet Casa S.A. – que não tinha novas informações ou documentos fiscais a fornecer para correlacionar as movimentações financeiras informadas, pois as desconhece (fls. 2358 e 1948/2071);
- Rio Azul Incorporação Imobiliária S.A. – que desconhece a movimentação financeira constante do termo, portanto, não há como comprová-las ou identificá-las por meio de escrituração fiscal ou contábil (fls. 2358/2359 e 2072/2195);
- Toulouse Construtora S.A. – que a movimentação coincide em parte com a listada no termo e que não há documentos a apresentar (fls. 2359 e 2196/2319);

2.10 Ainda, para efeitos de responsabilidade tributária, as PJ acima foram intimadas a informarem sobre a efetiva integralização de seus capitais sociais, tendo respondido o seguinte:

- Jet Casa Ltda – que não tem documentos ou escrituração contábil a apresentar, a não ser a ficha cadastral da JUCESP (fls. 2359 e 2330/2333);
- Kit Casa Industrial Ltda – que informa as datas da integralização de seu capital, não tendo documentos ou escrituração contábil a apresentar; que anexa cópia da Ficha Cadastral da JUCESP (fls. 2359 e 2326/2329);
- PDG Jet Casa S.A. – que Marcelo e Ruy eram diretores, não restando, portanto participação do quatro societário a ser comprovado (fls. 2359 e 2330/2337);
- Rio Azul Incorporação Imobiliária S.A. – que informa as datas da integralização de seu capital, e não dispõe dos livros e registros contábeis das transações (fls. 2359 e 2334/2337);
- Toulouse Construtora S.A. – que informa as datas da integralização, e que não dispõe de livros ou documentos que deram origem aos lançamentos; que anexa o comprovante de registro da JUCESP (fls. 2359 e 2338/2347);

DO ENCERRAMENTO DA FISCALIZAÇÃO:

2.11 A auditoria concluiu (fls. 2360/2363) que a fiscalizada não foi capaz de apresentar documentação hábil e idônea (livros, notas fiscais, cheques, transferências bancárias, boletos, etc), a fim de comprovar a origem dos depósitos (de maneira individualizada, com coincidência de datas e valores, conforme fls. 1202/1216). Por conseguinte, com fulcro no art. 42 da Lei 9.430/96, os valores foram considerados receitas omitidas, sendo constituídos os respectivos créditos tributários.

2.12 Constituiu-se, também, créditos tributários pela existência de pagamentos “não identificados ou sem causa”, superiores a R\$ 15 milhões, relacionados aos débitos nas contas bancárias, sujeitos, portanto, à incidência do IRRF, na forma do art. 61 da Lei 8.981/95, ante a falta de documentação hábil e idônea que afastasse a presunção, como cópia de notas fiscais, cheques, TED, transferências bancárias, etc, e a devida correlação destes pagamentos de maneira individualizada, com coincidência de datas e valores, com os lançamentos discriminados em livros e notas fiscais (fls. 2363/2364).

2.13 O lucro foi arbitrado (fl. 2373/2375) com base no art. 530 do RIR/99, pela falta de apresentação de livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, e pela ausência de esclarecimentos por parte do contribuinte.

2.14 A multa foi qualificada por entender a fiscalização que, ao transmitir declarações em 2009/2010 (DIPJ/DCTF) com valores de receita bruta muito aquém daqueles ingressados em suas contas correntes, o contribuinte tentou impedir ou retardar o

conhecimento por parte da autoridade tributária fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, aliado à ausência de documentos exigidos pela fiscalização e a falta de escrituração dos livros contábeis/fiscais (fl. 2378).

2.15 Por fim, foi atribuída responsabilidade tributária solidária (e pessoal) aos srs: Marcelo Francisco Roza, Fernanda Cury Arantes Rubio e Elizete de Fátima Mantovan de Almeida, com fundamento no art. 124, inciso I, c/c art. 135, inciso III, ambos do CTN. Nesse mesmo sentido, com fulcro no art. 124, inciso I do CTN, foi atribuída responsabilidade tributária solidária às empresas do grupo, a saber: Toulouse Construtora Ltda, Rio Azul Incorporação Imobiliária Ltda, Kit Casa Industrial Ltda e PDG Jet Casa S.A. (fl. 2387).

Após a ciência, o sujeito passivo principal e responsáveis tributários solidários apresentaram Impugnações, cujas alegações foram apresentadas na decisão recorrida do seguinte modo:

4. Consigno, abaixo, primeiramente, os argumentos apresentados pelo Contribuinte autuado Jet Casa, em síntese:

Jet Casa Industrial Ltda ME (fls. 4174/4222, e anexos de fls. 4223/4239 e, fls. 5662/5669):

PRELIMINAR

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR QUEBRA DE SIGILO FISCAL E BANCÁRIO

4.1 Preliminarmente, argui a nulidade dos autos (fl. 4217, em diante), por ter havido a quebra do sigilo fiscal e bancário. Alega que a empresa não dispunha dos extratos, mas que os mesmos seriam enviados oportunamente, já que não é tarefa simples a sua obtenção junto aos estabelecimentos bancários, que relutam em fornecê-los, além de cobrarem taxas abusivas. Tampouco é simples transformar tudo em arquivo magnético PDF e Excel como exigia a fiscalização, o que exige muito trabalho e tempo.

4.2 Alega, também, que a fiscalização expediu RMF sem motivo plausível, efetuando a quebra de seu sigilo de maneira ilícita, pois não houve autorização judicial para tanto, contaminado o procedimento, que se fundou em prova absolutamente ilícita. Além disso, o MPF nº 0810700-2012-00293-6, em momento algum, determinava a “quebra” do sigilo bancário da impugnante.

4.3 A fiscalização, sem que tal verificação lhe fosse previamente determinada, imiscuiu-se na análise da movimentação financeira da fiscalizada e dela extraiu operações que levaram à constituição do crédito tributário.

4.4 Por fim, informa acerca da posição jurisprudencial contrária à tese da quebra do sigilo bancário por autoridade administrativa (fl. 4223), razão pela qual a prova decorrente de tal quebra teria se tornado ilícita, em face do disposto no inciso LVI, do art. 5º da Constituição Federal.

DO MÉRITO

CRÉDITOS OU DEPÓSITOS BANCÁRIOS, POR SI SÓ NÃO CONFIGURAM OBTENÇÃO DE RECEITAS

4.5 Argumenta a impugnante que os créditos representados pelo depósitos bancários, por si só, não configuram receitas e não constituem sinônimo de renda (fl. 4225), e que considera-los como tal afronta o art. 43 e incisos, do CTN. Os depósitos a crédito registram valores patrimoniais ativos, sem qualquer influência na apuração do resultado.

4.6 Argumenta, ainda, que no sistema jurídico pátrio a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” só abrange fatos que efetivamente correspondam a acréscimo patrimonial, nunca aquilo que, em dado momento do mês tenha apenas circulado pelas contas do contribuinte. Por isso, a presunção da renda não pode afetar o conceito de renda delimitado por norma que possui força de Lei Complementar.

4.7 Requer, assim, o cancelamento das autuações.

DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

4.8 Aduz a Impugnante que a composição da base de cálculo utilizada para fins de arbitramento foi feita de forma incorreta, pois, a fiscalização determinou a receita ancorada em presunção. Contudo, nessa hipótese, a receita bruta não pode ser tida por conhecida nos exatos termos da legislação, até porque no ano calendário 2009, e até o terceiro trimestre de 2010, o contribuinte sequer teve receita de qualquer natureza, tendo apresentado as GIAS Estaduais “zeradas” (fl. 2349 e fl. 5667).

4.9 Nesse aspecto, quando não conhecida a receita bruta, aplica-se o disposto na Lei n.º 8.981/95, art. 51 (fls. 4234/4235).

4.10 Cita, ainda, outro julgado do (antigo) 1º CC, fl. 4235, versando sobre a impossibilidade de utilização de receita bruta, para fins de arbitramento, o somatório dos depósitos efetuados nas contas correntes bancárias da empresa.

4.11 Sobre a origem dos recursos, afirma o contribuinte que, estando ela identificada, a fiscalização deveria aprofundar a investigação para submetê-los às normas de tributação específicas, previstas na legislação conforme art. 42, § 2º da L. 9430/95, e não simplesmente ter se ancorado na presunção do art. 42, obrigando o contribuinte a comprovar a causa da operação, e se esta foi tributada. Entretanto, o fisco preocupou-se apenas em afirmar que a Jet Casa foi usada para acobertar operações de pessoas jurídicas do Grupo que teria a fiscalizada como sua empresa “laranja” (fls. 4230), não se preocupando em averiguar o que de fato ocorreu entre as empresas.

4.12 Relata, ainda (fl. 5664) que o contabilista das empresas (incluindo-se a Toulouse) teria justificado ao auditor que seriam milhares de documentos a serem levantados e apresentados, mas a prova já teria ficado demonstrada na amostra documental apresentada na Impugnação, e agora, em cumprimento às solicitações feitas na diligência.

4.13 Pondera, também, que o contribuinte não possuía justificativa para o registro em livros caixa dos valores em questão, uma vez que as operações eram realizadas estritamente por via bancária, e que a movimentação de recursos creditados, e depois debitados em suas contas, não se tratavam de faturamento ou pagamentos de sua responsabilidade.

4.14 Portanto, considerando o teor da documentação apresentada, não haveria razão para se afirmar que a Jet Casa teria omitido receitas passíveis de tributação, tampouco teria efetuado pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificados.

4.15 Assevera, ainda, o Contribuinte, conforme item III de fl. 4227, que: **a)** está comprovado nos autos (pela correspondência da Toulouse, fls. 1258 e 1266) que os recursos enviados para a Jet Casa tiveram origem no faturamento da Toulouse, para evitar o bloqueio judicial dos valores; a Jet Casa, por sua vez, os devolveu na forma de pagamento dos compromissos da Toulouse para com terceiros; e, **b)** o mesmo procedimento (transferências bancárias para evitarem-se bloqueios judiciais) ocorreu com as empresas Kit Casa e Rio Azul (fls. 4229, 1230/1234 e 1267/1272). Quanto à empresa PDG (fls. 1242/1245) confirma que as transações resultaram de pagamentos em favor da Jet Casa referente a reembolso de despesas diversas daquela empresa, como compensação financeira para uso do nome Jet Casa. Por fim, **c)** nada houve de errado

com as operações ocorridas entre a impugnante e as empresas do grupo (PDG, Kit Casa, Rio Azul e Toulouse) não tendo sido demonstrado que as operações tenham dado causa ao nascimento do fato gerador de qualquer tributo ou contribuição (fls. 4230/4231).

4.16 Informa que anexou cópia de peças judiciais que identificam processos de execuções, bem como juntou a documentação dos pagamentos de custos e despesas operacionais (dos fornecedores) da Toulouse Construtora (fl. 4231).

4.17 Em sua peça de “Aditamento à Impugnação” (fls. 5662/5669), afirma não ser o contribuinte de fato, nem de direito, com relação às operações levantadas pela autoridade fiscal. Prova é que, ao analisar e admitir a comprovação de operações de créditos e de débitos em face da documentação carreada aos autos, o auditor se baseia em elementos e documentos exibidos pela Toulouse, extraídos a partir da sua escrituração contábil e fiscal, o que em momento algum foi contestada pelo ilustre auditor, tanto que foi admitida.

4.18 Afirma, ainda, que, conforme consta dos autos, as empresas Toulouse, Kit Casa e Rio Azul responderam à fiscalização, sob intimação, que remeteram recursos para as contas bancárias da Jet Casa, que depois retornaram sob forma de pagamentos de seus custos e despesas operacionais, mas que a finalidade exclusiva era de preservar tais recursos de bloqueios judiciais, em razão de passivos contraídos em suas transações comerciais, conforme documentos judiciais carreados aos autos.

4.19 Informa, também, que o auditor reconheceu que as contas bancárias da Jet Casa eram usadas apenas para evitar bloqueios de ordem judicial nas empresas remetentes dos recursos. Tais operações possuíam caráter exclusivamente financeiro, por isso, não geraram fatores geradores de obrigações tributárias.

4.20 Conclui-se, portanto, que a Jet Casa não era empresa “testa de ferro” das empresas, como afirma a fiscalização, uma vez que as operações relacionadas à Toulouse (praticamente a totalidade das operações levantadas pela fiscalização), foram por esta contabilizadas e regularmente tributadas, não havendo omissão de obrigação tributária de qualquer natureza.

4.21 Por fim, afirma ainda, à fl. 5666/5667 (item 15 do Aditamento), que apresentou em 19/09/2014 planilha com a identificação de cheques emitidos pela Toulouse que foram depositados em conta bancária da Jet Casa, acompanhada dos extratos bancários que comprovam tais operações, em resposta ao Termo de Constatação e de Intimação Fiscal de 28/08/2014 (da diligência). Alega serem operações idênticas àquelas ora admitidas pela fiscalização, mas inexplicavelmente não expurgadas no trabalho fiscal.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

4.22 Sobre a multa qualificada, assevera que o agravamento da penalidade é desprovido de fundamentação, haja vista que o auditor ao analisar a documentação trazida aos autos entendeu, corretamente, pelo expurgo de valores por ele indevidamente tributados nos autos de infração, concordando plenamente com as alegações da defesa.

4.23 Além disso, a matéria foi levantada baseada em presunção de omissão de receita e de pagamento sem causa, a partir de operações financeiras (movimentação bancária), que não diz respeito ao exercício de atividade própria.

4.24 Apresenta julgado tratando sobre a qualificação de multa nos caso de presunção baseada em depósitos bancários de origem não comprovada (fl. 5668).

DAS IMPUGNAÇÕES AO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

PDG JET CASA S.A. (fls. 2807/2830 e anexos de fls. 2831/2842)

PRELIMINAR

DA INOBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS QUE REGEM O ATO ADMINISTRATIVO

5. Os atos administrativos devem estar fundamentados nos princípios que regem a Administração Pública. O princípio da legalidade, como Norte, deve ser observado na formalização do processo administrativo, assim como o princípio da motivação, que evidencia a necessidade da congruência lógica com os fatos que dão suporte à impugnação de obrigação ao administrado.

5.1 O auditor não logrou elucidar a razão pela qual concluiu que a impugnante teria interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, nos termos do art. 124 do CTN, de modo que, a defesa da Impugnante fica cerceada.

5.2 Com efeito, a anulação dos atos praticados sem motivação é inafastável (apresenta julgado do STJ, fl. 2814, versando sobre nulidade de decisão administrativa sem motivação e fundamentação que a justificasse).

5.3 Demonstrar o interesse na relação jurídica é indispensável, pois foi imputado a terceiro, totalmente desvinculado dos fatos geradores dos tributos alegadamente sonegados, o dever solidário de recolhê-los em nome da sociedade da qual não faz ou fez parte, sem que haja comprovação de fraude ou outras práticas ilícitas.

5.4 Requer, preliminarmente, a nulidade do procedimento referente ao Termo de Responsabilidade Solidária.

DA ILEGALIDADE DA RESPONSABILIZAÇÃO DE TERCEIRO SEM VÍNCULO COM OS FATOS GERADORES DOS TRIBUTOS LANÇADOS

5.5 Cumpre esclarecer que a PDG Jet Casa SA nada tem a ver com a empresa autuada, não participa de seu capital social, e os sócios das duas não são os mesmos.

5.6 As duas empresas foram constituídas em momentos distintos, por sócios distintos, o que revela mais claramente a ausência de vinculação entre ambas.

5.7 Como a obrigação tributária é *ex lege*, somente a Lei pode autorizar seja atribuída a responsabilidade tributária contra pessoas totalmente alheias aos quadros societários, ao patrimônio e a administração da empresa autuada.

5.8 Cite-se o art. 124, do CTN.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

5.9 Diante do conceito de solidariedade, reporta-se ao art. 134 do CTN, que trata da responsabilidade de terceiros, discriminando expressamente as pessoas referidas no art. 124, II.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

5.10 E dessa relação, afirma, em nenhum tópico se enquadra a figura da defendente, pois, caso ocorresse a impossibilidade de a empresa autuada responder pelos débitos contra ela lançados, quem poderia responder seriam os sócios, caso provadas as condições exigidas pela lei para tanto, e não um terceiro, estranho ao contrato social ou qualquer demais atos praticados pela autuada.

5.11 O auditor utilizou de forma extensiva o dispositivo do art. 124 do CTN, sem provar qualquer vínculo da impugnante com os fatos geradores descritos no auto.

5.12 Requer seja reconhecida a ilegitimidade passiva da impugnante, devendo ser anulado o Termo de Responsabilidade Solidária contra ele lavrado.

DO ÔNUS DA PROVA

5.13 Alega, ainda, a Interessada PDG (fl. 2820) que somente após a averiguação de todos os elementos que dão causa à obrigação tributária, é que se pode afirmar ter ocorrido determinado o fato gerador, formalizável mediante o lançamento.

5.14 Por disposição legal, o ônus da prova que embasou o lançamento é da autoridade lançadora, e não do Contribuinte, que está adstrito a prestar esclarecimentos sobre documentos que possui, sobre as operações que efetivamente participou, sendo exigível que este esclareça ou apresente documentos de operações de terceiros, como no presente caso.

5.15 Apresenta julgados que versam sobre a inversão do ônus da prova.

5.16 Afirma, ainda, que não há no termo de descrição dos fatos qualquer prova da suposta ligação entre a ora impugnante e a empresa Jet Casa.

5.17 Requer a nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

DAS IMPUGNAÇÕES DOS DEMAIS INTERESSADOS

RIO AZUL – INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA LTDA (fls. 2845/2868), e anexos de fls. 2869/2877; e **KIT CASA INDUSTRIAL LTDA** (fls. 2950/2973), e anexos de fls. 2974/2977.

6. Verifico que as empresas acima apresentaram os mesmos argumentos constantes da Impugnação da empresa PDG Jet Casa, de modo que é desnecessário cita-los novamente.

TOULOUSE CONSTRUTORA LTDA (fls. 2983/2984), e anexos de fls. 2985/2991).

7. Apresenta apenas o argumento de que não pode ser qualificada como responsável solidária pelo lançamento efetuado na Jet Casa, pois como amplamente discutido, parte dos depósitos tomados como base de cálculo para lançamento dos tributos exigidos nos autos de infração são de fato, oriundos da atividade comercial da Toulouse, e nela foram tributados. Da mesma forma, os pagamentos considerados como não identificados ou sem causa, objeto de lançamento, na verdade foram destinados à quitação de custos ou despesas da manifestante.

ELIZETE DE FÁTIMA MONTOVAN DE ALMEIDA (fls. 2997/3025 e anexos de fls. 3026/3028)

DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO

8. Alega a Interessada que o fisco não aponta no Termo de Sujeição Passiva Solidária quais os fatos que embasaram/motivaram a imputação da solidariedade à impugnante, sócia da empresa autuada. Por isso, o referido Termo carece de fundamentação, caracterizando afronta ao princípio da motivação (Lei 9.784/99, art. 50, c/c art. 5º, LV da CF/88), já que não foram indicados os pressupostos de fato e de direito que determinaram a decisão.

8.1 Nesse diapasão, requer a anulação do ato.

DA ILEGALIDADE DA RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO

8.2 Defende que a solidariedade tributária do sócio é especificamente tratada no CTN, em seu art. 135, *verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

8.3 A norma trata da responsabilidade pessoal, que se opera por substituição, aos sócios, diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas privadas, os quais só respondem pelos créditos tributários que resultem exclusivamente de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

8.4 O art. 135 não faz mais menção à solidariedade ou subsidiariedade como o art. 134. Nessas hipóteses, a responsabilidade é transferida inteiramente para terceiros, ou seja, já é determinada a responsabilidade pessoal do agente, exclusivamente.

8.5 Ao contrário do que dispõe o art. 134, o sujeito passivo é excluído da exigência, não mais respondendo pelo crédito, que passa a ser exigido das pessoas declinadas pelo dispositivo legal. E a responsabilidade, nestes casos, tem como causa determinante a efetiva comprovação da prática de atos dolosos (culpa subjetiva), realizados em desfavor da pessoa jurídica. O art. 135 deixa claro que a responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes não é simplesmente objetiva, exigindo o dolo o a culpa.

8.6 Apresenta julgados nesse sentido.

8.7 O auditor anota em seu relatório que, “nos termos do referido processo, restou caracterizada a sujeição passiva solidária e a responsabilidade pessoal, nos moldes estabelecidos na Lei nº 5.172, de 1966 (...)”, mas não há neste relatório qualquer outro “termo” ou referência à vinculação do sócio-gerente aos fatos geradores do crédito lançado.

8.8 Além de fazer confusão entre a empresa e seus sócios, a fiscalização traz ilações sem qualquer tipo de prova, não demonstrando o nexo entre o contexto e os “motivos” apontados, nem o interesse comum do recorrente na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, conforme expressamente prevê o art. 124, I do CTN.

8.9 Apresenta julgados e citações doutrinárias nesse sentido, incluindo-se a súmula 430 da Primeira Seção do STJ, que explicita que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

8.10 Por tais razões, denota-se a ilegitimidade passiva solidária da impugnante, devendo ser excluída do presente processo, com a anulação do Termo de Sujeição ora combatido.

8.11 Verifico que as alegações da Interessada ELIZETE, referentes ao “ônus da prova” são as mesmas apresentadas pela Interessada PDG, já relatadas.

FERNANDA CURY ARANTES RUBIO (fls. 3031/3059 e anexos de fls. 3060/3062)

9. Verifico que as alegações apresentadas pela Interessada FERNANDA são as mesmas apresentadas pela Interessada Elizete de Fátima Montovan de Almeida, já relatadas.

MARCELO FRANCISCO ROZA BERGAMASCHI (fls. 2883/2868 e anexos de fls. 2869/2908 e anexos de fls. 2909/2911)

10. Verifico que as alegações apresentadas pelo Interessado Marcelo são as mesmas apresentadas pela Interessada Elizete de Fátima Montovan de Almeida, todas já relatadas.

Por meio da Resolução de fls. 4.277/2.282, a 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I considerou necessária a conversão do julgamento em diligência, de modo a que a autoridade fiscal examinasse os documentos somente apresentados com as Impugnações e a sua compatibilidade com os argumentos de defesa dos sujeitos passivos, quanto à comprovação da origem dos depósitos bancários que motivaram o lançamento, bem como da identificação dos beneficiários e/ou causa dos débitos entendidos como pagamentos na constituição do crédito tributário referente ao IRRF.

A conclusões contidas no relatório de diligência elaborado pela autoridade fiscal (fls. 5.484/5.487), assim, foram apresentadas no Acórdão recorrido:

- grande quantidade de documentos apresentados na impugnação corrobora o entendimento sobre a solidariedade, o interesse comum, e a responsabilidade pessoal, conforme relato de fls. 2348/2389;
- dos documentos apresentados pelo contribuinte, os de fls. 5466/5483 comprovam a solidariedade/responsabilidade das demais pessoas (físicas e jurídicas);
- o uso da conta bancária do contribuinte indica uma combinação de recursos e esforços para consecução dos objetivos comuns para driblar a Justiça, ou seja, o contribuinte era usada, entre outros propósitos, para evitar bloqueios de valores de outras empresas do grupo por ordem judicial;
- não procede a alegação de que “embora não intimada, a Toulouse achou por bem apresentar cópia de seus extratos para juntada nos autos”, pois, a referida empresa foi intimada a se manifestar e apresentar documentos sobre os valores oferecidos à tributação (fls. 2196/2317), respondendo em apenas uma linha que não tinha documentos a apresentar (fl. 2319);
- expurgamos o que entendemos haver correlação entre os valores lançados (créditos/depósitos bancários e débitos de pagamentos em causa/beneficiário não identificados) e os documentos apresentados. Quanto aos demais valores, no nosso entendimento, não possuem documentação hábil e idônea que os correlacionem com o que foi lançado;
- no que se refere aos extratos apresentados (em resposta ao termo de intimação de 28/08/2014 e 05/09/2014), a fiscalizada não apresentou demonstrativo que correlacionasse cada lançamento bancário com seu respectivo documento hábil e idôneo;
- por fim, elaboramos uma planilha denominada ANEXO III (fls. 5613/5626), com todos os valores expurgados;

Os sujeitos passivos foram cientificados do referido relatório, mas apenas a JET CASA apresentou manifestação, às fls. 5.662/5.669, já contemplada na síntese acima apresentada das alegações de defesa contidas na Impugnação.

A decisão de primeira instância, unanimemente, rejeitou a preliminar de nulidade por quebra de sigilo bancário e todas as alegações relacionadas com o arbitramento e com a

aplicação da presunção legal de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não identificada

Por maioria, vencido o relator, a diligência determinada nos autos foi considerada prescindível, o seu resultado foi desconsiderado e o lançamento foi mantido integralmente. Foi, ainda, ratificada a imputação de responsabilidade tributária a todas as pessoas físicas e jurídicas já apontadas; e confirmada a aplicação da multa de ofício qualificada¹.

Todos os sujeitos passivos apresentaram Recurso Voluntário, reprisando as alegações trazidas nas respectivas impugnações. O sujeito passivo principal, ainda, alegou a ilegalidade da decisão recorrida, ao desconsiderar os efeitos da diligência determinada nos autos.

O presente processo foi, então, distribuído, por sorteio, ao Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior e, ante a renúncia ao mandato daquele, ao Conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa.

Por meio da Resolução n.º 1302-000.572, de 09 de abril de 2018 (fls. 6.185/6.205), esta Turma Julgadora resolveu converter o julgamento em diligência, a fim de que a autoridade fiscal intimasse a autuada para apresentar documentos destinados a comprovar operações relacionadas com os cheques listados no Anexo II do Termo de Verificação Fiscal.

Cumprida a diligência, foi lavrado o Relatório de fls. 18.328/18.330, que constatou a apresentação apenas parcial da documentação apontada na Resolução. Apenas o sujeito passivo principal se manifestou, com justificativas para o atendimento parcial da diligência e autorização para que a Receita Federal obtenha diretamente, junto às instituições financeiras, as informações necessárias (fls. 18.334/18.339).

Ante a renúncia ao mandato do Conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, o presente processo foi redistribuído, por sorteio, a este Relator.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator.

I. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

A análise acerca da admissibilidade do recurso já foi efetuada por ocasião da conversão em diligência do julgamento do presente processo, concluindo-se que o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele se tomou conhecimento.

II. DA NULIDADE PARCIAL DA DECISÃO RECORRIDA

¹ Cabe registrar que a parte dispositiva do Acórdão aponta a manutenção da qualificação da multa de ofício como uma decisão unânime, o que não encontra correspondência com o teor do voto do Relator.i

Como, também, já relatado, sobre o crédito tributário constituído, foi imposta a multa de ofício no percentual qualificado de 150%. Entendeu a autoridade autuante que estava caracterizada a conduta de sonegação, conforme previsão do art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964, de modo a justificar a aplicação da multa de ofício qualificada de que trata o art. 44, §1º, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Seguem os fundamentos contidos no TVF:

Já informamos anteriormente que os valores informados nas DIPJ pela Jet Casa são absurdamente desproporcionais se comparados com o total dos depósitos creditados em suas contas bancárias. No total, são R\$15.744.914,06 (quinze milhões, setecentos e quarenta e quatro mil, novecentos e catorze reais e seis centavos) de depósitos sem comprovação da origem.

Intimada, a Jet Casa não comprovou a origem desses créditos e também não identificou os diversos pagamentos debitados em suas contas bancárias, no total de R\$ 15.706.668,29 (quinze milhões, setecentos e seis mil, seiscentos e sessenta e oito reais e vinte e nove centavos).

Além disso, a empresa não possui escrituração e nem livros contábeis/fiscais. Intimada, não apresentou documentos exigidos pela fiscalização.

(...)

O art. 71, inciso I, definiu que sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

A Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, em seu art. 1º, inciso I, explicitou melhor esse conceito ao dispor que constitui crime de sonegação fiscal prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei.

Mais tarde, sem utilizar a expressão "sonegação fiscal", mas definindo os mesmos fatos antes sob aquela alegação, a Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, definiu os crimes contra a ordem tributária. Nos termos do art. 1º, II, constitui crime contra a ordem tributária "*elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato*". Consoante ainda o art. 2º, I, "*constitui crime de mesma natureza fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo*". (grifei).

Nesse sentido, conclui-se, conseqüentemente, que qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502 de 30 de novembro de 1964.

(...)

Ao apresentar ao longo dos anos (2009 e 2010) as declarações exigidas pela RFB (DIPJ/DCTF) com valores de receita bruta muito aquém daqueles ingressados em suas contas bancárias, o contribuinte tentou impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Esta prática, aliada a ausência de documentos exigidos pela fiscalização e falta de escrituração dos livros contábeis/fiscais, caracterizam a conduta dolosa.

Convém ressaltar que a Jet Casa foi utilizada por outras pessoas físicas e jurídicas, que usaram suas contas bancárias para praticar transações das mais diversas.

Intimidadas, essas pessoas não apresentaram nenhum documento capaz de comprovar as transações com a Jet Casa.

Nesse contexto, não há dúvidas sobre o intuito doloso do contribuinte de ocultar informações, já que o fluxo financeiro apontado nas DIMOF (Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira) é completamente desproporcional aos valores informados pela Jet Casa em suas DIPJ, conforme ilustrado na tabela abaixo:

ANO CALENDÁRIO	RECEITA BRUTA TOTAL (DIPJ)	MOV. FINANCEIRA (CRÉDITOS)
2009	0,00	R\$ 5.189.734,73
2010	R\$ 84.085,00	R\$ 14.828.095,12
TOTAL	R\$ 84.085,00	R\$ 20.017.829,85

Nota-se que na soma dos anos, a movimentação financeira da empresa alcança a absurda marca de 238 vezes o valor de sua receita bruta declarada.

Ao deixar de escriturar as contas bancárias por onde fluíam movimentação financeira não contabilizada por dois exercícios consecutivos, a Jet Casa violou disposições legais, ficando caracterizado o ilícito de prática reiterada de infração à legislação tributária.

Intimidada, a empresa deixou de apresentar diversos documentos exigidos pela fiscalização. Também não comprovou a origem dos depósitos bancários creditados em suas contas-correntes e não justificou os negócios realizados com diversos beneficiários/operações sem causa debitados em suas contas bancárias.

A soma dos depósitos bancários sem comprovação de origem creditados nas contas-correntes da Jet Casa excede de R\$ 15.744.914,06. O total dos pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados é de R\$ 15.706.668,29.

Nada disso foi escriturado e nenhum documento contábil/fiscal foi emitido ou apresentado a esta fiscalização.

Além do mais, a Jet Casa se serviu de “*laranja*” das pessoas do grupo, pois suas contas bancárias foram utilizadas para acobertar operações financeiras do grupo. Tais situações fáticas se subsumem perfeitamente às hipóteses de qualificação da penalidade.

De acordo com De Plácido e Silva, em “Vocabulário Jurídico”, Editora Forense, o vocábulo “fraudar”, derivado do latim *fraudare* (fazer agravo, prejudicar com fraude), além de significar usar de fraude, o que é genérico, exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar. Possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de ardil para fugir ao pagamento de uma tributação: fraudar o fisco. E, assim, quer dizer sonegar.

Nesse sentido, não há dúvidas de que ocorreu a fraude, que os atos praticados pelo contribuinte ocorreram em direção contrária às normas legais, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária. Neste caso, é cabível a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, disciplinada pelo art. 44 da Lei nº 9.430/96, dada a evidente intenção da empresa de omitir fatos da autoridade fazendária, com o intuito de impedir o conhecimento, por parte desta, da existência de recursos tributáveis, ocasionando, assim, a ocultação do fato gerador e a conseqüente ausência de recolhimento dos tributos.

Por tudo isso, ficou evidente o intuito doloso de sonegação fiscal, de impedir que a Fazenda Pública tomasse conhecimento da ocorrência dos fatos geradores dos tributos. A conduta da Jet Casa, de seus sócios, de seu procurador e de todo o grupo foi no

sentido de, dolosamente, lesar os cofres públicos e impedir que o Fisco tomasse conhecimento de seus negócios.

Diante do exposto, o percentual da multa de ofício foi duplicado, conforme disposições contidas no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

No julgamento em primeira instância, o Relator proferiu voto no sentido de afastar a qualificação da multa, reduzindo-a ao patamar de 75%, por entender que as razões declinadas no TVF não seriam suficientes para comprovar as condutas tipificadas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

O Voto Vencedor, entretanto, apesar de ser no sentido da manutenção da multa qualificada, não declinou as razões para tal decisão, ou mais exatamente, manifestou que compartilhava das razões do Relator para a referida manutenção. *In verbis*:

Irretocáveis as conclusões do Relator sobre a preliminar de nulidade suscitada pela interessada, acerca da quebra do sigilo fiscal e bancário pelo Fisco, bem como no tocante à relação de causa e efeito entre o auto de infração principal e os lançamentos dele reflexos de PIS, COFINS e CSLL. **No mérito, também compartilho do entendimento do Relator quanto ao instituto do arbitramento, além da manutenção da multa qualificada de 150%.** (Destaquei)

Trata-se de evidente equívoco, refletido, inclusive, na parte dispositiva do Acórdão, quando reputa como unânime a decisão quanto à manutenção da multa qualificada.

O fato, contudo, eiva de nulidade parcial a decisão de primeira instância. Explico:

O art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, considera como nulos “*os despachos e decisões proferidos (...) com preterição do direito de defesa*”.

Dentre os aspectos relacionados ao direito de defesa dos contribuintes, penso inexistir dúvidas de que se insere a necessidade de fundamentação das decisões, em linha com o princípio geral que rege toda a Administração Pública, na forma do art. 2º, inciso VII, da Lei nº 9.784, de 1999:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

Tratando do tema, James Marins, leciona:

Se todo o procedimento fiscal está submetido ao princípio da fundamentação isto significa que todos os atos e decisões que compõem seu *iter* devem estar estribados em expressa fundamentação legal e fática, sob pena de invalidez. O art. 2º, VII, da Lei nº 9.784/1999 (LGPAF) tornou obrigatória a indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão administrativa, em expressa adoção do *princípio da fundamentação dos atos e decisões administrativas*.

Fundamentar o ato ou decisão administrativa significa declarar expressamente a norma legal e o acontecimento fático que autoriza a prática do ato ou a prolação da decisão.²

Ora, somente conhecendo as razões de fato e de direito que levaram o julgador a decidir contrariamente a sua Impugnação é que os sujeitos passivos poderão fundamentar os seus recursos às instâncias superiores do contencioso administrativo. Por isso, Sérgio André Rocha aponta a necessidade de motivação das decisões como corolário do princípio da ampla defesa³.

Tanto é assim que, no caso concreto, a Recorrente simplesmente repetiu as alegações já trazidas na Impugnação, contrapondo-se aos fundamentos contidos no Termo de Verificação Fiscal.

O CARF tem reconhecido a nulidade das decisões de primeira instância que padeçam de vício de motivação, conforme ilustram as ementas a seguir:

NULIDADE DE DECISÃO. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. FALTA DE CLAREZA. DECLARAÇÃO JÁ RETIFICADA. PREJUÍZO À DEFESA.

É nula a decisão que não fundamenta a desconsideração de declaração retificadora ativa, caracterizando vício em sua motivação e cerceamento ao direito de defesa. (Acórdão n.º 1302-003.831, de 14 de agosto de 2019, Relatora Conselheira Maria Lúcia Miceli)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VOTAÇÃO POR MAIORIA "PELAS CONCLUSÕES" SEM REGISTRO OU ESPECIFICAÇÃO DA(S) DIVERGÊNCIA(S) QUANTO AOS FUNDAMENTOS. NULIDADE. DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO.

Cabem embargos de declaração para sanar obscuridade, contradição, omissão ou erro material. A formação da maioria "pelas conclusões" sem o registro da(s) respectiva(s) divergência(s) quanto à fundamentação, seja mediante declaração de voto ou no próprio resultado do julgamento, configura evidente omissão e justifica o conhecimento e o acolhimento dos embargos.

A motivação é qualidade do ato administrativo de lançamento sem a qual este é considerado existente, porém nulo. (Acórdão n.º 9101-004.144, de 07 de maio de 2019, Relatora Lívia de Carli Germano)

É certo, porém, que a nulidade não atinge a integralidade da decisão proferida pela autoridade de primeira instância, uma vez que não há mácula em relação ao exame das demais matérias.

Isto posto, de ofício, declaro a nulidade parcial da decisão de primeira instância, determinando o retorno dos autos à DRJ/Rio de Janeiro, para que seja proferida nova decisão, devidamente fundamentada, apreciando, exclusivamente, a aplicação da multa de ofício qualificada.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

² MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 189-190.

³ ROCHA, Sérgio André. Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

Permissa maxima venia ao Relator e aos demais componentes deste Colegiado, mas ousou divergir do bem fundamentado e coerente voto apresentado em sessão, por meio do qual declarou-se a nulidade parcial do Acórdão recorrido em face da manifesta ausência de fundamentação para a manutenção da multa qualificada.

Em verdade, não discordo da nulidade; como me manifestei durante o julgamento, entendo, de fato, que o acórdão recorrido efetivamente incorreu em vício de motivação e, por conseguinte, em desrespeito à garantia da ampla defesa. O que, efetivamente, me levou a discordar do D. Relator e da própria Turma, é a motivação constante do próprio auto de infração a fim de justificar a qualificação da multa de ofício em processo cujo objeto é a identificação de depósitos bancários de origem desconhecida, **movimentados em conta de empresa, confessadamente, interposta.**

Isto é, a Jet Casa, como afirmado pela própria Auditoria Fiscal seria um “laranja” utilizado para ocultar numerários de terceiras outras empresas... particularmente, como se vê da fundamentação reproduzida no voto condutor, os motivos declinados pela Autoridade Lançadora para tipificar as hipóteses do art. 71 da Lei 4.506 seriam, exclusivamente:

- a) a falta de escrituração de valores tidos como substanciais que transitaram em contas de sua titularidade;
- b) o usos da contas mencionadas acima por terceiras empresas para “acobertar operações financeiras do grupo”.

O primeiro motivo acima apontado, vejam bem, não sobrevive aos ditames da Súmula/CARF de nº 25, cujo verbete reza 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*”. Ora, o fato-tipo da autuação já se calca em presunção! Neste passo, não tem cabimento, sobre um fato presumido, inferir a ocorrência de uma dada conduta dolosa a fim, justamente, qualificar a multa de ofício, na forma do art. 44 da Lei 9.430/96.

Quanto o segundo motivo tratado em “b”, supra, vejam bem, os aspectos da norma jurídica tributária, porventura, modificados ou ocultados, referem-se à obrigação fiscal de *terceiros* e não da recorrente; ela, diga-se, foi tida e havida como “laranja” e eventuais compromissos tributários que, porventura, em razão da prática tratada no feito, tenha sido

descumpridos seriam atribuíveis, precisamente, as empresas que se utilizaram da conta bancária da insurgente.

E, vejam bem, nem mesmo houve, no feito, qualquer prova de que tais empresas tenha, realmente, deixado de recolher algum tributo em decorrência dos depósitos noticiados no processo. Vale, inclusive, relembrar que as justificativas apresentadas pela contribuinte para servir de “custodiante” de valores pertencentes à outras pessoas foi a proteção de tais numerários contra a excussão de tais importes por parte de credores outros que não a Fazenda Pública (dívidas trabalhistas, em especial). Se, e vejam que se tratar de um considerável “se”, houve algum tipo de conduta dolosa, particularmente por parte dos terceiros que se utilizaram das contas da recorrente, tendente à caracterização da fraude a que a alude o art. 71 da já tratada Lei .4.506, a Fiscalização não cuidou de produzi-la já que, objetivamente, tais empresas não foram objeto de qualquer processo fiscalizatório (por óbvio que as intimações enviadas a estas terceiras pessoas não serve como supedâneo fático à conclusão, por presunção, de que elas, efetiva e concretamente, fraudaram o fisco federal).

Lembrem-se, neste particular, que a Sumula/CARF 34 autoriza a qualificação da multa de ofício, nos casos tratadas pelo art. 42 da Lei 9.430, apenas quando verificada “a movimentação de recursos em contas bancárias **de interpostas pessoas**”. Notem que o sujeito passivo a quem se endereça a predita sumula é aquele que de fato movimenta as contas de “laranjas” e não estes últimos propriamente. Ou seja, a teor desta súmula, somente os casos de depósitos bancários de titularidade de contribuintes que os movimentam em conta de terceiros é que suportarão a multa de ofício majorada na forma do art. 44, § 2º, da predita Lei 9.430 e não os titulares das mencionadas contas.

Notem que durante o julgamento foi aventada a ocorrência, *in casu*, de conluio a justificar a imputação gravosa da penalidade em apreço; todavia, o conluio, não obstante depender da tipificação, em conjunto, de, ao menos, uma das hipóteses tratadas nos arts. 71 e 72 da Lei 4.506 tem regramento expresso e específico no art. 73 que, em momento algum, foi invocado como motivo de fato ou de direito pela D. Autoridade Lançadora... não poderíamos, agora, inovar o ato de lançamento para ali inserir fundamentação, até aqui, inexistente.

Assim sendo, e a luz do exposto, repetindo as vênias invocadas anteriormente, voto por superar a nulidade identificada pelo D. Relator, nos termos do art. 59, § 3º, a fim de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca