



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721255/2015-22
ACÓRDÃO	1402-007.192 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2024
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	DANDAVID HOLDING S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO NA DECISÃO EMBARGADA. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

Comprovando-se que o acórdão embargado não explicitou os motivos e não incluiu na ementa os fundamentos para a manutenção da multa de ofício qualificada, bem assim a impossibilidade de redução do percentual para o limite do montante recebido, há que se acolher os Embargos de Declaração opostos, a fim de complementar a ementa do acórdão e explicitar os motivos para a permanência da qualificação da multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração para, sem efeitos infringentes, a eles dar provimento parcial a fim de complementar a ementa do acórdão e explicitar os motivos para a manutenção da qualificação da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Embargos de Declaração opostos por DANDAVID HOLDING S/A de fls. 1147/1154 (responsável solidário), a fim de suprir supostas omissões no Acórdão nº 1402-006.596, de 20 de setembro de 2023 – v. cf. fls. 1072/1111 –, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO CONHECIDO.

Não tendo se instaurado o contencioso administrativo pela apresentação de impugnação, não se conhece do Recurso Voluntário interposto pelo interessado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. ARTIGO 124, I, DO CTN.

O artigo 124 do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) e o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do interesse comum (inciso I) ou da indicação da expressa previsão em lei (inciso II). No caso do artigo 124, I, o interesse comum ali referido é jurídico e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio. Havendo nos autos provas destes atos e fatos, é de se manter a responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN.

2. Restou consignado no voto vencedor do i. Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, em síntese, que:

[...] **O Colegiado**, pelos votos dos Conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Maurício Novaes Ferreira e do Presidente Paulo Mateus Ciccone, neste caso, pelo voto qualificado, **divergiu do entendimento do Ilustre Relator** Jandir José Dalle Lucca (e dos Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio e Luciano Bernart que o acompanharam) **unicamente na parte em que afastava a sujeição passiva solidária de DANDAVID HOLDING S/A, imputada pelo Fisco com supedâneo no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional.**

Como se vê no relato do voto e nos documentos encartados, a Fiscalização alinhavou entendimento de que DANDAVID HOLDING S/A seria solidariamente responsável às imputações feitas ao sujeito passivo GEN YONG BANG.

[...]

Em 1º Grau, a DRJ/CTA manteve a imputação de solidariedade (fls. 901/918).

[...]

Pois bem, como já está razoavelmente pacificado nos dias atuais, a responsabilização tributária ocorre em regra, mas não necessariamente, em dois momentos: **a)** no lançamento tributário (caso dos autos); ou, **b)** no redirecionamento da execução fiscal.

Concretamente, a imputação fez-se na conclusão do procedimento fiscal e teve como supedâneo o artigo retro transcrito.

Sabidamente, o tema não é novo, ao contrário é recorrente nos julgamentos do CARF (e de outros Tribunais Administrativos e no Judiciário) e comporta inúmeras facetas e nuances, especialmente pela subjetividade do termo “interesse comum”, aspecto nuclear do artigo 124, I.

Antes de entrar diretamente na análise da matéria, registro que sempre entendi que tais imputações de solidariedade assumidas de forma recorrente e quase automática pelo Fisco não podem subtrair, afastar, retirar ou diminuir a responsabilização DIRETA do contribuinte, ou seja, daquele que tem *“relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”* (CTN, artigo 121, parágrafo único, inciso I), exprima-se, aquele a quem cabe, na forma estatuída em cada legislação e cada tributo, adimplir o crédito tributário. É assim que o CTN acomete tal imposição ao discriminar cada um dos tributos que compõe o rol tributário nacional.

Com isso quero dizer que, primordialmente, ao sujeito passivo elencado no dispositivo acima referido é que devem se voltar as atenções da Autoridade Fiscal, sem embargos, evidentemente, de que possa encampar outros como “responsáveis”, na forma do inciso II, do mesmo artigo.

Desse modo, a princípio e por princípio, não vejo com bons olhos que em qualquer situação se atribua responsabilidade solidária a sócios, acionistas, administradores ou mesmo terceiros, como se a Autoridade Tributária dispusesse de uma varinha de condão que lhe permitisse, em um passe de mágica, eleger todos ou quase todos que tenham relacionamento com a pessoa jurídica como “mais um” que poderá pagar o tributo devido. Ou seja, no frígir dos ovos, a vetusta máxima de que “alguém pagará a conta”, mesmo que nem tenha concorrido para os fatos que levaram à autuação e nascimento do débito do tributo.

Resumindo, em situações que não presentes atos e fatos extravagantes ou extraordinários (comercial ou empresarialmente falando), penso que o contribuinte é quem efetivamente deve arcar com o peso de seus atos.

Todavia e exatamente por me filiar nessa linha de pensamento, vejo que, presentes atos que fogem à normalidade empresarial, é poder/dever do Fisco, sim, apontar quem deverá fazer parte do pólo passivo da demanda, até para permitir que o Estado como ente político constituído (no fundo, a própria sociedade brasileira), não veja poucos se locupletarem daquilo que deveria ser revertido para benefício de todos.

Feitas estas breves ponderações, passo ao caso concreto, tratando da responsabilização presente no artigo 124, I.

[...]

Então, parece-me ser mais racional que o “interesse comum” ocorre na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo.

Nesse fotograma, **seria responsável solidário tanto** quem atua de forma direta, realizando, individual ou conjuntamente com outras pessoas, atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, **como** o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

Com esse quadro exposto, fica claro que a interpretação a ser dada ao inciso I do art. 124 do CTN não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal (CF), o que, em última análise impõe que o tributo seja suportado por quem tenha concorrido para seu nascimento e tenha capacidade contributiva para tal.

Dessa forma, não teria sentido algum que o Fisco, na sua atividade estatal, vinculada à lei e no exercício de suas funções e prerrogativas, 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. Nesse perímtero, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária.

[...]

Portanto, em muitas situações, mormente quando se está diante de cometimento de atos ilícitos, estes se configuram na medida em que a essência do verdadeiro fato jurídico esteve artificialmente escondida ou manipulada por determinadas pessoas. Não haveria, assim, propriamente um vínculo jurídico formalizado. Há, isso sim, um vínculo que se torna jurídico, ao menos em âmbito tributário, no momento em que há a imputação de responsabilidade.

Essencialmente nestes casos, se faz necessário que a Fiscalização comprove o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária, como, aliás, assentado pelo I. Relator e farta jurisprudência do STJ.

A bem dizer nesse cenário, penso ser indubitável que cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador, com evasão fiscal leva à responsabilização aqui tratada, porém, não de forma abrangente, diga-se, qualquer ilícito detectado. Antes, deve ser um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário, vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

Em síntese, a responsabilidade solidária por interesse comum que o artigo 124, I, do CTN prescreve é decorrente de ato ilícito do qual a pessoa responsabilizada tenha conhecimento ou dele participe, de forma consciente e que traga resultado prejudicial ao Fisco, que é o maior interessado, no caso

Assim, diante do assentado e com suporte nos documentos constantes do processo, dos fatos apurados pelo Fisco no curso da ação fiscal e nos dispositivos legais acima transcritos, utilizados pela Autoridade Fiscal para a responsabilização questionada, **incontestável que o imputado engendrou ou fez parte de um esquema que lhe trouxe resultados altamente favoráveis sob o ângulo econômico, mas não apenas nele (fato que explicitamente ele mesmo reconheceu), configurando o seu interesse na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, de modo que a responsabilidade tributária atribuída ao recorrente decorre de expressa determinação legal e não pode ser afastada.**

[...]

Contextualizando e trazendo o foco ao caso concreto, lanço mão, nos termos do artigo 50, V, § 1º, da Lei nº 9.784/1999, das bem articuladas palavras do Relator da decisão de 1º Piso, Julgador Alfredo Aurélio Parada Franch, da DRJ/CTA, que enfrentou robustamente todos os argumentos sustentados na peça inaugural de defesa, afastando-os e cujo voto condutor foi acolhido por unanimidade pela 1ª Turma daquele Órgão pela solidez de seu racional e de suas conclusões, além de se encontrar adequadamente fundamentado, adotando como minhas e como se de minha lavra pessoal fossem, as razões de decidir externadas pelo Acórdão recorrido, abaixo reproduzidas:

[...] **Questões de mérito**

57. À guisa de definição é preciso estabelecer, *ab ovo*, que a sociedade empresária MTZ COMERCIAL não é uma pessoa jurídica regular, mas um entidade de fachada, uma sociedade inexistente, criada para permitir a movimentação de capitais de origem desconhecida, por meio de interpostas pessoas, sem endereço conhecido, que atua como parte de um *grupo econômico de fato* que a engloba e controla.

58. A contribuinte alega que o vínculo apontado pela Autoridade Fiscal *a quo*: a existência de cheques descontados pela Dandavid emitidos pela MTZ não é suficiente para caracterizar o interesse comum estatuído pelo art. 124, I, do CTN. Esclarece que o liame percebido pela Fiscalização decorre do fato de que: 1) a indicação do depositário – DANDAVID – ocorreu apenas no momento do desconto, prática comum no comércio e 2) é fruto de pagamento de Debêntures regularmente emitidas, adquiridas por terceiro, a saber, a sociedade empresária Pimenta Forte Ltda.

59. Não merecem acolhida as alegações da impugnante, eis que o vínculo estabelecido entre a Dandavid e a MTZ existe e é evidentemente irregular quando se conjugam os elementos trazidos ao feito pela Fiscalização, posto que:

1) os cheques empregados na aquisição das debêntures emitidas pela impugnante pela parceira Pimenta Forte provinham, de modo incontestado, da sociedade de fachada MTZ, sem que fosse apresentada justificativa da natureza dos negócios que os originaram;

2) a própria Pimenta Forte é uma entidade que não demonstra capacidade operacional – capital social, tributos pagos etc – para entreter os negócios com os quais a impugnante pretende justificar o ingresso de recurso no seu caixa;

3) Pimenta Forte e Dandavid são entidades com relacionamento estreito como o comprova a cópia da Ata que autorizou a emissão de debêntures reproduzida abaixo, retirada da fl. 713 do feito;

[...]

4) teria sido possível, portanto, à impugnante, ainda no curso das Ações Fiscais a que respondeu, em virtude dessa afinidade, esclarecer a origem dos cheques da MTZ, simplesmente indicando o negócio supostamente regular efetuado com as debêntures que trouxe à luz mais tarde;

5) dado que a Dandavid, sistematicamente, permaneceu omissa e que apenas em sede de impugnação neste feito ofereceu essa suposta origem de natureza evidentemente frágil – como se verá adiante – dos recursos da MTZ que transitaram por sua conta corrente, cabe perguntar: qual o interesse específico envolvido nessa omissão?;

6) um resposta inescapável é: visava manter a entidade Pimenta Forte fora do escopo da Fiscalização, dadas as implicações que esse fato, de outro modo teria, na identificação de mais um nó do grupo econômico de fato ao qual todas pertencem e do qual se beneficiam mutuamente;

7) acrescente-se que não se sustenta a alegação que a discriminação do depositário se deu apenas no momento do desconto do cheque, nem que tal seja prática comum no mercado, porque implicaria reconhecer a naturalidade do descumprimento de regra legitimamente estatuída pelo Banco Central do Brasil, e assim abrir a possibilidade de que cada pessoa natural ou jurídica observasse apenas as regras que lhes são convenientes;

8) Dandavid prestou informação falsa quando alegou não manter relações com a MTZ, seus sócios ou procuradores, *verbatim*

[...]

9) a realidade é que Dandavid recebeu 45 cheques diretamente do senhor Yang Ho Bang, conforme se verifica na tabela repetida abaixo.

[...]

10) o senhor Park, restou comprovado, era procurador da entidade de fachada MTZ, cf. documentos às fls. 235-236;

[...]

11) O diagrama a seguir, ajuda a esclarecer a relação dos agentes que atuavam nessa nuvem de entidades de fachada.

[...]

60. Importa salientar ainda que tanto Dandavid, quanto Pimenta Forte, são entidades que não geram renda, conforme informações extraídas de suas declarações perante a Receita Federal, e mesmo assim movimentarem apenas nas transações entre elas valores superiores a R\$ 5 milhões.

61. O relacionamento entre Dandavid e MTZ, seja diretamente, por meio do procurador Jang Ho Park, seja indiretamente por meio da entidade Pimenta Forte se prolonga por mais de um exercício fiscal demonstrando a continuidade do esquema.

62. Também não é correto dizer que Dandavid responde sozinha pelos ilícitos cometidos, mas, na condição de responsabilidade solidária, responde juntamente com os demais atuados que permaneceram silentes.

63. Combinando as informações acima, seria inusitado admitir como legítimas transações que, seja por via de uma empresa afim, seja por meio de um procurador da MTZ, fizesse afluir para o patrimônio de Dandavid Holding valores vultosos (superiores a R\$ 1 milhão) oriundos formalmente de uma mesma fonte, que consiste em uma entidade de fachada, constituída de modo fraudulento e que se valia de interpostas pessoas para movimentar dinheiros que eram resultado de um grande esquema de sonegação.

64. Com as agravantes de que nenhuma explicação foi aventada sobre os 45 cheques que não eram provenientes de transações envolvendo debêntures, e que, ademais, eram sequenciais e foram emitidos no mesmo dia, por uma entidade de fachada.

65. Restaram não respondidas, assim, as seguintes questões: por que a impugnante não apresentou os cheques no curso da ação fiscal?; que negócios poderiam ocorrer entre uma empresa de confeções e uma imobiliária?; por que a Dandavid, nas numerosas oportunidades que lhe foram oferecidas não explicou essas relevantes questões?

66. A resposta mais lógica, acima de qualquer dúvida razoável, na presença dos elementos coligidos ao feito é que se está diante de um conglomerado ardilosamente criado para a lavagem de dinheiro por meio de um grupo econômico de fato, e por esse motivo deve ser mantida a imputação de responsabilidade à sociedade empresária Dandavid Holding S/A"

[...]

3. Nos ED de fls. 1147/1154, opostos por DANDAVID HOLDING S/A, em síntese, arguiu-se o seguinte:

- (i) **“Omissão quanto a decadência”**, vez que “(...) A decadência, consoante consolidado entendimento jurisprudencial, é matéria de ordem pública, razão pela qual é dever das instâncias ordinárias reconhecer de ofício, ainda que sua arguição ocorra em sede de Embargos de Declaração opostos quando do julgamento de Recurso Voluntário, como ocorre no presente caso, conforme já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF (...)”, acrescenta que “(...) arguiu a ocorrência da decadência em sede de Impugnação, conforme destacado no Relatório do Acórdão (vide fls. 1078 e 1080), haja vista que, além de o IRPJ, a CSLL, o PIS, a COFINS serem tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o que atrai a referida regra do art. 150, § 4º, do CTN, está provado nos Autos de Infração (IRPJ – fls. 557/576; CSLL 577/592; PIS 597/602 e COFINS 603/612) que houve pagamento, ainda que parcial pela MTZ Comercial Ltda, dos referidos tributos, uma vez que os débitos declarados em DCTF foram abatidos dos tributos devidos, conforme campo “dedução” dos respectivos Autos de Infração (...)”, aduziu ainda que “(...) o Acórdão embargado incorreu em omissão ao ignorar completamente o entendimento já sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, de que comprovado nos autos a existência de pagamentos parciais de tributos, a regra decadencial que deve ser aplicada é contida no art. 150, § 4º, do CTN. Neste sentido, STJ, em sede de recurso especial representativo de controvérsia repetitiva, de que cuida o Tema 163, firmou a seguinte tese (...) Diante disso, restou pacificado que se o contribuinte não apresenta a declaração, tampouco realiza o pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial se conta do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN, contudo, comprovada nos autos a existência de pagamentos parciais, imperativa é a aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN. A respeito da matéria sobreveio a Súmula 555 do STJ (...)”, e conclui afirmando que “(...) constata-se que o Acórdão embargado se omitiu na aplicação da Súmula 555 e do entendimento firmado no Tema 163 de Recursos Repetitivos, o que afronta a expressa determinação do art. 99 do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 1.634/2023) (...)”;
- (ii) **“Ausência de distinção do entendimento aplicado no Processo 19515.721682/2013-49 – divergência de interpretação do art. 124, inc. I, do CTN”**, vez que “(...) conforme se constata dos Autos de Infração (IRPJ – fls. 557/576; CSLL 577/592; PIS 597/602 e COFINS 603/612), as imputações de responsabilidade solidária à Embargante neste caso são as mesmas apresentadas no Processo nº 19515.721682/2013-49, pois, a única diferença entre estes dois processos é de que naquele se fiscalizou os fatos geradores do ano de 2009 e neste os do ano de 2010 (...)”, acrescenta que “(...) em ambos os casos a motivação é a mesma: a ausência de explicações sobre a natureza das remessas que justificam a Embargante ser beneficiária dos recursos remetidos pela empresa MTZ Comercial. Tanto isso é verdade que tal informação consta expressamente em todos os Autos de Infração deste PAF (...)”, aduziu ainda que “(...) não existe distinção entre os fatos e imputações traçadas nos Autos de Infração do Processo nº 19515.721682/2013-49 e do

presente caso. Cabe ressaltar, ainda, que em ambos os casos houve diversas diligências, contudo, a conclusão foi a mesma: aplicou-se a responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, inc. I, do CTN porquanto a Embargante foi a destinatária de alguns recursos da empresa MTZ Comercial Ltda. (...)", e conclui afirmando que "(...) a omissão do Voto Vencedor do Acórdão embargado está na completa falta de fundamentação sobre fatos e provas de que a Embargante teria atuado de forma direta, realizando, individual ou conjuntamente com outras pessoas, atos que resultam na situação que constitui o fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS da empresa MTZ (...)" ; e,

- (iii) ***"Omissões relacionadas com a multa qualificada – pedido subsidiário"***, vez que *"(...) Nas razões do Recurso Voluntário, notadamente nos parágrafos 89 até 107, a Embargante defendeu, em sede de pedido subsidiário, a redução da multa qualificada, dado seu caráter confiscatório, bem como, diante do fato de que a Embargada apenas recebeu recursos da empresa MTZ Comércio Ltda., repassadas por negócio firmado com terceiros, não possuindo qualquer ingerência sobre ações tomadas pela empresa MTZ para ocultar fato gerador ou reduzir tributo (...)", acrescenta que "(...) o Voto Vencedor do Acórdão embargado deixou de apreciar este pedido, não havendo qualquer fundamentação ou análise neste sentido. Aqui a missão é flagrante e de fácil percepção! Ademais, quando do saneamento desta omissão, deverão ser consideradas as recentes alterações legislativas promovidas pela Lei 14.689/2023 no Decreto nº 70.235/1972, com a inclusão do § 9º-A ao art. 25, o qual passou a prever a exclusão das multas na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade: (...)", e conclui afirmando que "(...) a exclusão da multa trazida à baila por esta alteração legislativa deve ser aplicada no caso vertente por força do art. 106, II, c) do CTN, sobretudo porque a Lei 14.689/2023 já estava em vigor quando da publicação do Acórdão embargado. Ainda que não fosse o caso de extinção da referida multa, o art. 44 da Lei 9.40/1996 também foi alterado pela referida Lei reduzindo para o limite de 100% do valor dos tributos a multa prevista no inc. II do seu § 1º. Logo, a redução promovida por esta alteração legislativa deve ser aplicada, de forma subsidiária, no caso vertente por força do art. 106, II, c) do CTN, sobretudo porque a Lei 14.689/2023 já estava em vigor quando da publicação do Acórdão embargado (...)"*.

4. O Despacho de Admissibilidade de fls. 1158/1175 acolheu parcialmente os Embargos de Declaração opostos, **apenas para *"(...) complementação da ementa e do dispositivo de modo a explicitar a conclusão na matéria da multa qualificada (...)"***.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

5. A admissibilidade dos Embargos foi objeto de análise pelo Sr. Presidente deste Colegiado, conforme despacho de fls. 1158/1175.

6. Trata-se de Embargos de Declaração opostos por DANDAVID HOLDING S/A de fls. 1147/1154 (responsável solidário), asseverando, em suma, que:

(i) **“Omissão quanto a decadência”**, vez que *“(…) A decadência, consoante consolidado entendimento jurisprudencial, é matéria de ordem pública, razão pela qual é dever das instâncias ordinárias reconhecer de ofício, ainda que sua arguição ocorra em sede de Embargos de Declaração opostos quando do julgamento de Recurso Voluntário, como ocorre no presente caso, conforme já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF (…)*”, acrescenta que *“(…) arguiu a ocorrência da decadência em sede de Impugnação, conforme destacado no Relatório do Acórdão (vide fls. 1078 e 1080), haja vista que, além de o IRPJ, a CSLL, o PIS, a COFINS serem tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o que atrai a referida regra do art. 150, § 4º, do CTN, está provado nos Autos de Infração (IRPJ – fls. 557/576; CSLL 577/592; PIS 597/602 e COFINS 603/612) que houve pagamento, ainda que parcial pela MTZ Comercial Ltda, dos referidos tributos, uma vez que os débitos declarados em DCTF foram abatidos dos tributos devidos, conforme campo “dedução” dos respectivos Autos de Infração (…)*”, aduziu ainda que *“(…) o Acórdão embargado incorreu em omissão ao ignorar completamente o entendimento já sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, de que comprovado nos autos a existência de pagamentos parciais de tributos, a regra decadencial que deve ser aplicada é contida no art. 150, § 4º, do CTN. Neste sentido, STJ, em sede de recurso especial representativo de controvérsia repetitiva, de que cuida o Tema 163, firmou a seguinte tese (…)* Diante disso, restou pacificado que se o contribuinte não apresenta a declaração, tampouco realiza o pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial se conta do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN, contudo, comprovada nos autos a existência de pagamentos parciais, imperativa é a aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN. A respeito da matéria sobreveio a Súmula 555 do STJ (…)”, e conclui afirmando que *“(…) constata-se que o Acórdão embargado se omitiu na aplicação da Súmula 555 e do entendimento firmado no Tema 163 de Recursos Repetitivos, o que afronta a expressa determinação do art. 99 do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 1.634/2023) (…)*”;

(ii) **“Ausência de distinção do entendimento aplicado no Processo 19515.721682/2013-49 – divergência de interpretação do art. 124, inc. I, do CTN”**, vez que *“(…) conforme se constata dos Autos de Infração (IRPJ – fls. 557/576; CSLL 577/592; PIS 597/602 e COFINS 603/612), as imputações de responsabilidade solidária à Embargante neste caso são as mesmas apresentadas no Processo nº 19515.721682/2013-49, pois, a única diferença entre estes dois processos é de que naquele se fiscalizou os fatos geradores do ano de 2009 e neste os do ano de 2010 (…)*”, acrescenta que *“(…) em ambos os casos a motivação é a mesma: a ausência de explicações sobre a natureza*

das remessas que justificam a Embargante ser beneficiária dos recursos remetidos pela empresa MTZ Comercial. Tanto isso é verdade que tal informação consta expressamente em todos os Autos de Infração deste PAF (...)", aduziu ainda que "(...) não existe distinção entre os fatos e imputações traçadas nos Autos de Infração do Processo nº 19515.721682/2013-49 e do presente caso. Cabe ressaltar, ainda, que em ambos os casos houve diversas diligências, contudo, a conclusão foi a mesma: aplicou-se a responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, inc. I, do CTN porquanto a Embargante foi a destinatária de alguns recursos da empresa MTZ Comercial Ltda. (...)", e conclui afirmando que "(...) a omissão do Voto Vencedor do Acórdão embargado está na completa falta de fundamentação sobre fatos e provas de que a Embargante teria atuado de forma direta, realizando, individual ou conjuntamente com outras pessoas, atos que resultam na situação que constitui o fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS da empresa MTZ (...)" e,

- (iii) ***"Omissões relacionadas com a multa qualificada – pedido subsidiário"***, vez que *"(...) Nas razões do Recurso Voluntário, notadamente nos parágrafos 89 até 107, a Embargante defendeu, em sede de pedido subsidiário, a redução da multa qualificada, dado seu caráter confiscatório, bem como, diante do fato de que a Embargada apenas recebeu recursos da empresa MTZ Comércio Ltda., repassadas por negócio firmado com terceiros, não possuindo qualquer ingerência sobre ações tomadas pela empresa MTZ para ocultar fato gerador ou reduzir tributo (...)", acrescenta que "(...) o Voto Vencedor do Acórdão embargado deixou de apreciar este pedido, não havendo qualquer fundamentação ou análise neste sentido. Aqui a missão é flagrante e de fácil percepção! Ademais, quando do saneamento desta omissão, deverão ser consideradas as recentes alterações legislativas promovidas pela Lei 14.689/2023 no Decreto nº 70.235/1972, com a inclusão do § 9º-A ao art. 25, o qual passou a prever a exclusão das multas na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade: (...)", e conclui afirmando que "(...) a exclusão da multa trazida à baila por esta alteração legislativa deve ser aplicada no caso vertente por força do art. 106, II, c) do CTN, sobretudo porque a Lei 14.689/2023 já estava em vigor quando da publicação do Acórdão embargado. Ainda que não fosse o caso de extinção da referida multa, o art. 44 da Lei 9.40/1996 também foi alterado pela referida Lei reduzindo para o limite de 100% do valor dos tributos a multa prevista no inc. II do seu § 1º. Logo, a redução promovida por esta alteração legislativa deve ser aplicada, de forma subsidiária, no caso vertente por força do art. 106, II, c) do CTN, sobretudo porque a Lei 14.689/2023 já estava em vigor quando da publicação do Acórdão embargado (...)"*.

7. Com efeito, verifica-se que o acórdão embargado não padece de qualquer das omissões alegadas pelo Embargante, conforme Despacho de Admissibilidade de fls. 1158/1175.

8. Em referência à primeira omissão (***"Omissão quanto a decadência"***), aduz o mencionado Despacho que – v. cf. fls. 1161/1163:

[...] Transcreve-se o que consta da decisão embargada no tocante à decadência (grifou-se):

“Relatório

(…)

2. Para melhor compreensão da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

[...]

Voto vencedor

(…)

Contextualizando e trazendo o foco ao caso concreto, lanço mão, nos termos do artigo 50, V, § 1º, da Lei nº 9.784/1999 (...), das bem articuladas palavras do Relator da decisão de 1º Piso, Julgador Alfredo Aurélio Parada Franch, da DRJ/CTA, que enfrentou robustamente todos os argumentos sustentados na peça inaugural de defesa, afastando-os e cujo voto condutor foi acolhido por unanimidade pela 1ª Turma daquele Órgão pela solidez de seu racional e de suas conclusões, além de se encontrar adequadamente fundamentado, adotando como minhas e como se de minha lavra pessoal fossem, as razões de decidir externadas pelo Acórdão recorrido, abaixo reproduzidas:

“47. Passa-se à análise da impugnação apresentada por DANDAVID HOLDING S/A.

(…)

49. A lide versa, em caráter preliminar, sobre 1) a decadência dos autos de infração;

(…)

(…)

51. A impugnante alega, em primeiro lugar, a decadência do crédito tributário constituído em razão do lapso de 5 anos entre os eventos relatados e a ciência da contribuinte, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

52. Não merece prosperar a alegação porque abundam, no caso concreto, as evidências de condutas dolosas: interposição fraudulenta de pessoas, grandes movimentações de recursos por pessoas jurídicas sem capacidade operacional etc; que atraem a regra de contagem de prazo estatuída no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.”

Percebe-se que não há omissão na medida que o acórdão embargado manifesta que no caso concreto houve “*condutas dolosas*”, a atrair a contagem de prazo decadencial nos moldes do art. 173, I, do CTN.

Os pronunciamentos do STJ invocados pelo Embargante não contemplam a hipótese de dolo (nem fraude ou simulação). É de se ver que a ementa do acórdão do STJ relativo ao Tema 163 ressalva expressamente as hipóteses de dolo, fraude ou simulação (“... *sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte* ...”).

Vale ainda registrar que o acórdão embargado está em consonância com a Súmula CARF nº 72 (vinculante, conforme Portaria MF no 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018):

Súmula CARF nº 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Portanto, não se confirma a alegada omissão.

[...]

9. Com relação à segunda omissão (***“Ausência de distinção do entendimento aplicado no Processo 19515.721682/2013-49 – divergência de interpretação do art. 124, inc. I, do CTN”***) assevera o r. Despacho que – v. cf. fls. 1163/1170:

[...] No entanto, verifica-se que o acórdão embargado manifesta-se expressamente sobre o processo 19515.721682/2013-49, expondo motivos pelos quais, na visão da Turma, decisão naquele feito não influi no presente. Nesse tópico, o aresto *a quo* pronuncia que: i) ***“uma decisão proferida por uma Delegacia de Julgamento da Receita Federal não vincula os votos de outros julgadores da mesma ou de outra Unidade Julgadora”*** e ii) ***“em virtude das diligências requeridas à Unidade de Origem neste feito, seu escopo é distinto do apreciado pela Autoridade Julgadora que decidiu o mérito do PAF nº 19515.721682/2013-49, portanto, nem mesmo por hipótese poder-se-ia estender mecanicamente a este julgado as conclusões a que se chegou naquele”***. Confira-se (grifos acrescidos):

[...]

Questões Preliminares

(...)

54.Por fim, deve-se registrar que uma decisão proferida por uma Delegacia de Julgamento da Receita Federal não vincula os votos de outros julgadores da mesma ou de outra Unidade Julgadora, dado que cada Autoridade Fiscal é livre, na forma do Ordenamento Jurídico Brasileiro, para formar livremente sua própria convicção.

55.Acrescente-se que, em virtude das diligências requeridas à Unidade de Origem neste feito, seu escopo é distinto do apreciado pela Autoridade Julgadora que decidiu o mérito do PAF nº 19515.721682/2013-49, portanto, nem mesmo por hipótese poder-se-ia estender mecanicamente a este julgado as conclusões a que se chegou naquele.

56.Não merecem prosperar, pois, as alegações preliminares da contribuinte.”

Portanto, não há omissão quanto à decisão prolatada no processo 19515.721682/2013-49; a Turma embargada expôs motivos pelos quais entendeu que o decidido lá não vincula outros julgadores e não pode ser estendido “mecanicamente” ao presente feito. O fato de o Embargante não concordar com a conclusão da Turma não importa em omissão.

Prosseguindo no exame verifica-se que, diferentemente do que sugerem os embargos, a decisão confrontada indica os elementos do caso concreto que justificam, na visão da Turma, a responsabilidade imputada com base no art. 124, I do CTN. A teor do voto vencedor: os cheques recebidos por Dandavid ***“provinham, de modo incontestado, da sociedade de fachada MTZ, sem que fosse apresentada justificativa da natureza dos negócios que os originaram”***; ***“Pimenta Forte é uma entidade que não demonstra capacidade operacional –capital social, tributos pagos etc –para entreter os negócios com os quais a impugnante pretende justificar o ingresso de recursos”***; ***“Dandavid prestou informação falsa quando alegou não manter relações com a MTZ, seus sócios ou procuradores”***; ***“Dandavid recebeu 45 cheques diretamente do (...) procurador da entidade de fachada MTZ”***; trata-se de ***“grupo econômico de fato ao qual todas [Dandavid, MTZ e Pimenta Forte] pertencem e do qual se beneficiam mutuamente”***; ***“nenhuma explicação foi aventada sobre os 45 cheques que não eram provenientes de transações envolvendo debêntures, e que, ademais, eram sequenciais e foram emitidos no mesmo dia, por uma entidade de fachada”*** [MTZ]. Confira-se:

“Postos os fatos e posições, ainda que sumariadas, da acusação, defesa e Relator, passo ao meu voto, iniciando pela reprodução do dispositivo do CTN assumido pela Autoridade Fiscal:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Pois bem, como já está razoavelmente pacificado nos dias atuais, a responsabilização tributária ocorre em regra, mas não necessariamente, em dois momentos: **a)** no lançamento tributário (caso dos autos); ou, **b)** no redirecionamento da execução fiscal.

Concretamente, a imputação fez-se na conclusão do procedimento fiscal e teve como supedâneo o artigo retro transcrito.

Sabidamente, o tema não é novo, ao contrário é recorrente nos julgamentos do CARF (e de outros Tribunais Administrativos e no Judiciário) e comporta inúmeras facetas e nuances, especialmente pela subjetividade do termo “interesse comum”, aspecto nuclear do artigo 124, I.

(...)

(...) uma das dificuldades na aplicação/interpretação do artigo 124, I, é a sua terminologia, especialmente o “interesse comum” ali presente. Ao fazer a análise do termo, via de regra, doutrina e jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

E aqui se está diante, novamente, de uma evidente subjetividade, que exige definições.

Nesse contexto, “interesse econômico” aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I, do art. 124, do CTN.

De seu turno, “interesse jurídico” se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

Penso que ambas as linhas são muito abstratas e não atendem às situações concretas do dia-a-dia

Então, parece-me ser mais racional que o “interesse comum” ocorre na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo.

Nesse fotograma, **seria responsável solidário tanto** quem atua de forma direta, realizando, individual ou conjuntamente com outras pessoas, atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, **como** o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

Com esse quadro exposto, fica claro que a interpretação a ser dada ao inciso I do art. 124 do CTN não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal (CF), o que, em última análise impõe que o tributo seja suportado por quem tenha concorrido para seu nascimento e tenha capacidade contributiva para tal.

Dessa forma, não teria sentido algum que o Fisco, na sua atividade estatal, vinculada à lei e no exercício de suas funções e prerrogativas, 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. Nesse perímetro, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária.

(...)

Portanto, em muitas situações, mormente quando se está diante de cometimento de atos ilícitos, estes se configuram na medida em que a essência do verdadeiro fato jurídico esteve artificialmente escondida ou manipulada por determinadas pessoas. Não haveria, assim, propriamente um vínculo jurídico formalizado. Há, isso sim, um vínculo que se torna jurídico, ao menos em âmbito tributário, no momento em que há a imputação de responsabilidade.

Essencialmente nestes casos, se faz necessário que a Fiscalização comprove o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária, como, aliás, assentado pelo I. Relator e farta jurisprudência do STJ.

A bem dizer nesse cenário, penso ser indubitoso que cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador, com evasão fiscal leva à responsabilização aqui tratada, porém, não de forma abrangente, diga-se, qualquer ilícito detectado. Antes, deve ser um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário, vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

Em síntese, a responsabilidade solidária por interesse comum que o artigo 124, I, do CTN prescreve é decorrente de ato ilícito do qual a pessoa responsabilizada tenha conhecimento ou dele participe, de forma consciente e que traga resultado prejudicial ao Fisco, que é o maior interessado, no caso.

Assim, diante do assentado e com suporte nos documentos constantes do processo, dos fatos apurados pelo Fisco no curso da ação fiscal e nos dispositivos legais acima transcritos, utilizados pela Autoridade Fiscal para a responsabilização questionada, incontestável que o imputado engendrou ou fez parte de um esquema que lhe trouxe resultados altamente favoráveis sob o ângulo econômico, mas não apenas nele (fato que explicitamente ele mesmo reconheceu), configurando o seu interesse na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, de modo que a responsabilidade tributária atribuída ao recorrente decorre de expressa determinação legal e não pode ser afastada.

Contextualizando e trazendo o foco ao caso concreto, lanço mão, nos termos do artigo 50, V, § 1º, da Lei nº 9.784/1999 (...), das bem articuladas palavras do Relator da decisão de 1º Piso, Julgador Alfredo Aurélio Parada Franch, da DRJ/CTA, que enfrentou robustamente todos os argumentos sustentados na peça inaugural de defesa, afastando-os e cujo voto condutor foi acolhido por unanimidade pela 1ª Turma daquele Órgão pela solidez de seu racional e de suas conclusões, além de se encontrar adequadamente fundamentado, adotando como minhas e como se de minha lavra pessoal fossem, as razões de decidir externadas pelo Acórdão recorrido, abaixo reproduzidas:

(...)

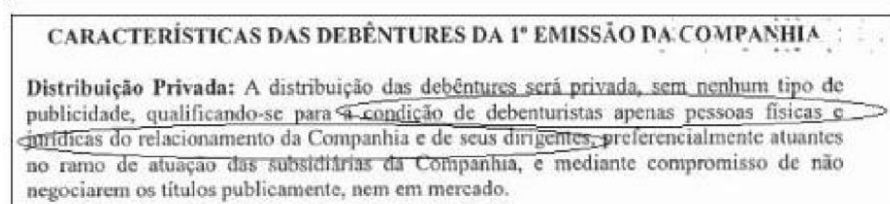
Questões de mérito

57.À guisa de definição é preciso estabelecer, *ab ovo*, que a sociedade empresária MTZ COMERCIAL não é uma pessoa jurídica regular, mas um entidade de fachada, uma sociedade inexistente, criada para permitir a movimentação de capitais de origem desconhecida, por meio de interpostas pessoas, sem endereço conhecido, que atua como parte de um *grupo econômico de fato* que a engloba e controla.

58.A contribuinte alega que o vínculo apontado pela Autoridade Fiscal *a quo*: a existência de cheques descontados pela Dandavid emitidos pela MTZ não é suficiente para caracterizar o interesse comum estatuído pelo art. 124, I, do CTN. Esclarece que o liame percebido pela Fiscalização decorre do fato de que: 1) a indicação do depositário –DANDAVID –ocorreu apenas no momento do desconto, prática comum no comércio e 2) é fruto de pagamento de Debêntures regularmente emitidas, adquiridas por terceiro, a saber, a sociedade empresária Pimenta Forte Ltda.

59.Não merecem acolhida as alegações da impugnante, eis que o vínculo estabelecido entre a Dandavid e a MTZ existe e é evidentemente irregular quando se conjugam os elementos trazidos ao feito pela Fiscalização, posto que:

- 1) os cheques empregados na aquisição das debêntures emitidas pela impugnante pela parceira Pimenta Forte provinham, de modo incontestado, da sociedade de fachada MTZ, sem que fosse apresentada justificativa da natureza dos negócios que os originaram;
- 2) a própria Pimenta Forte é uma entidade que não demonstra capacidade operacional –capital social, tributos pagos etc –para entreter os negócios com os quais a impugnante pretende justificar o ingresso de recurso no seu caixa;
- 3) Pimenta Forte e Dandavid são entidades com relacionamento estreito como o comprova a cópia da Ata que autorizou a emissão de debêntures reproduzida abaixo, retirada da fl. 713 do feito;



4) teria sido possível, portanto, à impugnante, ainda no curso das Ações Fiscais a que respondeu, em virtude dessa afinidade, esclarecer a origem dos cheques da MTZ, simplesmente indicando o negócio supostamente regular efetuado efetuado com as debêntures que trouxe à luz mais tarde;

5) dado que a Dandavid, sistematicamente, permaneceu omissa e que apenas em sede de impugnação neste feito ofereceu essa suposta origem de natureza evidentemente frágil –como se verá adiante –dos recursos da MTZ que transitaram por sua conta corrente, cabe perguntar: qual o interesse específico envolvido nessa omissão?;

6) um resposta inescapável é: visava manter a entidade Pimenta Forte fora do escopo da Fiscalização, dadas as implicações que esse fato, de outro modo teria, na identificação de mais um nó do grupo econômico de fato ao qual todas pertencem e do qual se beneficiam mutuamente;

7) acrescente-se que não se sustenta a alegação que a discriminação do depositário se deu apenas no momento do desconto do cheque, nem que tal seja prática comum no

mercado, porque implicaria reconhecer a naturalidade do descumprimento de regra legitimamente estatuída pelo Banco Central do Brasil, e assim abrir a possibilidade de que cada pessoa natural ou jurídica observasse apenas as regras que lhes são convenientes;

8) Dandavid prestou informação falsa quando alegou não manter relações com a MTZ, seus sócios ou procuradores, *verbatim*

29. Ademais, diga-se de passagem que a Impugnante jamais teve qualquer relação jurídica com a empresa MTZ, ou seus sócios, ou procuradores, tanto que não há qualquer alegação ou prova carreada pela Autoridade Fiscal neste sentido.

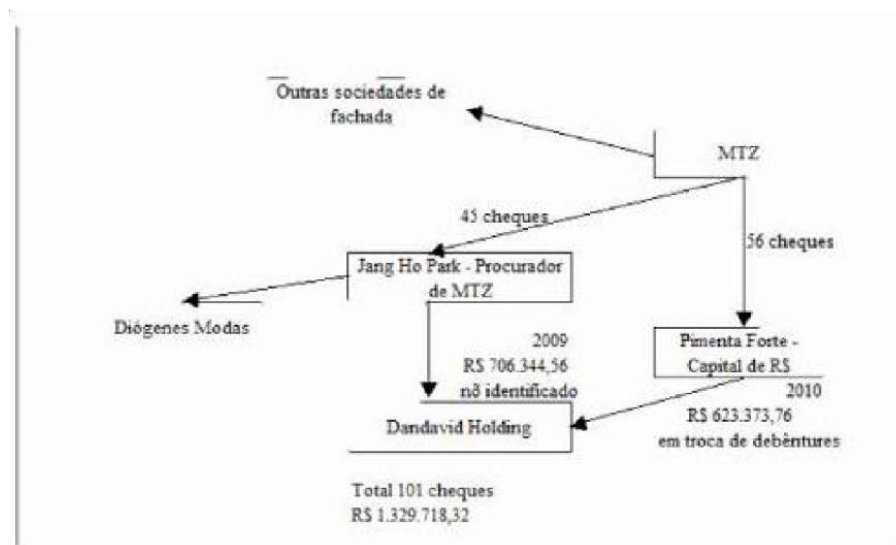
9) a realidade é que Dandavid recebeu 45 cheques diretamente do senhor Yang Ho Bang, conforme se verifica na tabela repetida abaixo.

[imagem]

10) o senhor Park, restou comprovado, era procurador da entidade de fachada MTZ, cf. documentos às fls. 235-236;

[imagem]

11) O diagrama a seguir, ajuda a esclarecer a relação dos agentes que atuavam nessa nuvem de entidades de fachada.



60. Importa salientar ainda que tanto Dandavid, quanto Pimenta Forte, são entidades que não geram renda, conforme informações extraídas de suas declarações perante a Receita Federal, e mesmo assim movimentarem apenas nas transações entre elas valores superiores a R\$ 5 milhões.

61. O relacionamento entre Dandavid e MTZ, seja diretamente, por meio do procurador Jang Ho Park, seja indiretamente por meio da entidade Pimenta Forte se prolonga por mais de um exercício fiscal demonstrando a continuidade do esquema.

62. Também não é correto dizer que Dandavid responde sozinha pelos ilícitos cometidos, mas, na condição de responsabilidade solidária, responde juntamente com os demais autuados que permaneceram silentes.

63. Combinando as informações acima, seria inusitado admitir como legítimas transações que, seja por via de uma empresa afim, seja por meio de um procurador da MTZ, fizesse afluir para o patrimônio de Dandavid Holding valores vultosos (superiores a R\$ 1 milhão) oriundos formalmente de uma mesma fonte, que consiste em uma entidade de fachada, constituída de modo fraudulento e que se valia de interpostas pessoas para movimentar dinheiros que eram resultado de um grande esquema de sonegação.

64. Com as agravantes de que nenhum explicação foi aventada sobre os 45 cheques que não eram provenientes de transações envolvendo debêntures, e que, ademais, eram sequenciais e foram emitidos no mesmo dia, por uma entidade de fachada.

65. Restaram não respondidas, assim, as seguintes questões: por que a impugnante não apresentou os cheques no curso da ação fiscal?; que negócios poderiam ocorrer entre uma empresa de confecções e uma imobiliária?; por que a Dandavid, nas numerosas oportunidades que lhe foram oferecidas não explicou essas relevantes questões?

66. A resposta mais lógica, acima de qualquer dúvida razoável, na presença dos elementos coligidos ao feito é que se está diante de um conglomerado ardilosamente criado para a lavagem de dinheiro por meio de um grupo econômico de fato, e por esse motivo deve ser mantida a imputação de responsabilidade à sociedade empresária Dandavid Holding S/A”

Como visto, o aresto identifica os elementos do caso concreto pelos quais a Turma confirmou a responsabilidade do Embargante. A discordância deste último não importa em omissão do julgado.

Não demonstrada lacuna a ser suprida por decisão integrativa, não prosperam os embargos nesse ponto.

[...]

10. Por fim, com relação à terceira e última omissão (***“Omissões relacionadas com a multa qualificada – pedido subsidiário”***) afirma o r. Despacho que – v. cf. fls. 1171/1174:

[...] O recurso voluntário do Embargante trouxe os seguintes argumentos no tocante à multa qualificada (grifos e destaques originais):

[...]

108. À vista do exposto requer:

(...)

d) A exclusão da multa qualificada por não ser aplicável a Recorrente conforme exposto;

e) Caso o pedido anterior não seja acolhido, a redução da multa de ofício, por tratar se de multa confiscatória.”

Esses foram os argumentos submetidos ao CARF.

Tais argumentos foram devidamente identificados no relatório do acórdão a quo. E o voto do Relator se manifesta expressamente sobre a argumentação do item II.5.1 do recurso voluntário

(que trazia tese de “efeito confiscatório”, invocando o 150, IV da CF/88). Destacam-se os trechos pertinentes (grifou se):

Voto vencido

(...)

30. Caso vencido, passo a examinar as demais alegações recursais.

31. Sustenta a Recorrente, subsidiariamente, que a sua responsabilidade deve se limitar ao montante recebido em 2010 pela empresa Pimenta Forte através dos cheques emitidos pela empresa MTZ.

32. Defende, ainda, que sequer possuía conhecimento do fato gerador da obrigação tributária da empresa MTZ, bem como que nenhuma ação ou omissão foi apontada no relatório fiscal como tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador e que, ainda que seja considerada responsável solidária pelos tributos devidos pela empresa MTZ, a multa qualificada somente pode ser atribuída à pessoa que praticou o ato de sonegação, fraude ou conluio na pretensão de omitir o fato gerador do tributo, pois se trata de penalidade por ato que obviamente somente quem tinha poderes para praticá-lo é que poderá ser responsabilizado, o que não é o seu caso, pois na qualidade de mera recebedora de cheques emitidos pela empresa MTZ, não tinha poder nenhum sobre as informações prestadas pela referida empresa ao fisco.

33. Por fim, alega que, caso mantida a aplicação da multa qualificada, o seu percentual deve ser reduzido, pois sua imposição nos patamares pretendidos encontra óbice no texto constitucional, mais precisamente no artigo 150, IV da CF/88, face o seu evidente caráter confiscatório.

34. Os pontos combatidos não merecem provimento.

35. Realmente, a responsabilização solidária de que cuida o inciso I do artigo 124 do CTN, uma vez configurada, implica na responsabilidade integral pelo tributo devido e seus consectários. Assim sendo, a responsabilidade da Recorrente abrange a totalidade do crédito tributário exigido, sem qualquer limitação, seja no seu valor principal, seja quanto à penalidade lançada, ainda que de forma qualificada.

36. No mais, no que tange às questões constitucionais abordadas pela Recorrente, alerte-se que as mesmas não comportam conhecimento, *ex vi* do disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual “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”, conforme, aliás, disposto na Súmula CARF nº 2 (...) e no artigo 62, *caput*, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 (...).

O Relator foi vencido na questão da responsabilidade, prevalecendo o entendimento pela manutenção de Dandavid na condição de coobrigado. O raciocínio desenvolvido no voto vencedor, por sua vez, é condizente com a majoração da penalidade quando exprime que *“abundam, no caso concreto, as evidências de condutas dolosas: interposição fraudulenta de pessoas, grandes movimentações de recursos por pessoas jurídicas sem capacidade operacional (...) seria inusitado admitir como legítimas transações que, seja por via de uma empresa afim, seja por meio de um procurador da MTZ, fizesse afluir para o patrimônio de Dandavid Holding valores vultosos (superiores a R\$ 1 milhão) oriundos formalmente de uma mesma fonte, que consiste em uma entidade de fachada, constituída de modo fraudulento e que se valia de interpostas pessoas para*

movimentar dinheiros que eram resultado de um grande esquema de sonegação. (...) se está diante de um conglomerado ardilosamente criado para a lavagem de dinheiro por meio de um grupo econômico de fato”.

A leitura conjugada dos votos vencido e vencedor evidencia que a Turma manteve a multa qualificada e com que fundamentos. Não obstante, a ementa e o dispositivo não explicitam tal conclusão, e em prol da clareza cabe complementação.

Por fim, não há que se falar em omissão quanto a dispositivos da Lei nº 14.689/2023, dado que não estava em vigor na data do julgamento (norma publicada no D.O. em 21/.09/2023).

[...]

11. Portanto, restou claro que esta egrégia Turma manteve a multa qualificada e fundamentou a decisão, apesar de não constar na ementa e no dispositivo a explicitação da conclusão a que chegou.

12. A fim de complementar estes pontos, a ementa deverá ter o seguinte teor:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO CONHECIDO.

Não tendo se instaurado o contencioso administrativo pela apresentação de impugnação, não se conhece do Recurso Voluntário interposto pelo interessado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 124, INCISO I, DO CTN. COMPROVAÇÃO.

O artigo 124 do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) e o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do interesse comum (inciso I) ou da indicação da expressa previsão em lei (inciso II). No caso do artigo 124, I, o interesse comum ali referido é jurídico e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio. Havendo nos autos provas destes atos e fatos, é de se manter a responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do artigo 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa, fraudulenta e de sonegação, da autuada, de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Fiscal, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO DO PERCENTUAL. LIMITE DA RESPONSABILIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE REDUÇÃO AO MONTANTE RECEBIDO.

Uma vez configurada a responsabilização solidária de que cuida o inciso I do artigo 124 do CTN, implica na responsabilidade integral pelo tributo devido e seus consectários, abrangendo, desta forma, a totalidade do crédito tributário exigido, sem qualquer limitação, seja no seu valor principal, seja quanto à penalidade lançada, ainda que de forma qualificada.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. CARÁTER CONFISCATÓRIO. AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas, incluídas as que julgam litígios fiscais, não detêm competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de Leis, conforme inteligência da Súmula CARF nº 2.

13. Com relação a multa qualificada, cabe esclarecer que toda engenharia está detalhada e minuciosamente retratada nos autos, não havendo necessidade de maiores digressões a respeito, contudo, importante frisar alguns pontos.

14. Percebe-se que os motivos determinantes para a qualificação da multa foram os seguintes: **(i)** inclusão no quadro societário da entidade de interpostas pessoas, sem lastro econômico, financeiro ou patrimonial, para ocultar os reais proprietários do empreendimento; **(ii)** transferência de recursos financeiros volumosos para outras pessoas jurídicas, sem demonstração do propósito negocial dessas transações, configurando fraude e sonegação; **(iii)** existência de cheques descontados/compensados pela empresa DANDAVID HOLDING S/A (que não tinha renda declarada) emitidos pela MTZ COMERCIAL METALÚRGICA E FERRAMENTAS LTDA.; **(iv)** falta de capacidade operacional da empresa PIMENTA FORTE COMÉRCIO E CONFECÇÕES LTDA.; **(v)** relacionamento estreito das empresas DANDAVID HOLDING S/A e PIMENTA FORTE COMÉRCIO E CONFECÇÕES LTDA.; **(vi)** falta de indicação pela DANDAVID HOLDING S/A da origem dos cheques emitidos pela MTZ COMERCIAL METALÚRGICA E FERRAMENTAS LTDA. que foram descontados, sem a indicação do negócio regular efetuado; **(vii)** prestação de informação falta da empresa DANDAVID HOLDING S/A quando alegou não manter relações com a MTZ COMERCIAL METALÚRGICA E FERRAMENTAS LTDA., seus sócios ou procuradores; **(viii)** a empresa DANDAVID HOLDING S/A nunca gerou renda, apesar de ter movimentado milhões de reais, através de pagamentos realizados pela empresa PIMENTA FORTE COMÉRCIO E CONFECÇÕES LTDA., que consiste em uma entidade de fachada constituída de modo fraudulento e que se valia de interpostas pessoas para movimentar valores que eram resultado de um grande esquema de sonegação; **(ix)** falta de explicação sobre os outros 45 cheques sequenciais recebidos/descontados também pela DANDAVID HOLDING S/A; e, **(x)** falta de correlação de interesses entre uma empresa de confecções e uma imobiliária.

15. Ademais disso, conforme Despacho de fl. 1175, “(...) *O raciocínio desenvolvido no voto vencedor, por sua vez, é condizente com a majoração da penalidade quando exprime que “abundam, no caso concreto, as evidências de condutas dolosas: interposição fraudulenta de pessoas, grandes movimentações de recursos por pessoas jurídicas sem capacidade operacional (...) seria inusitado admitir como legítimas transações que, seja por via de uma empresa afim, seja por meio de um procurador da MTZ, fizesse afluir para o patrimônio de Dandavid Holding valores vultosos (superiores a R\$ 1 milhão) oriundos formalmente de uma mesma fonte, que consiste em uma entidade de fachada, constituída de modo fraudulento e que se valia de interpostas pessoas para movimentar dinheiros que eram resultado de um grande esquema de sonegação. (...) se está diante de um conglomerado ardilosamente criado para a lavagem de dinheiro por meio de um grupo econômico de fato” (...).*”

16. Nesse cenário, outra não pode ser a conclusão, senão a de que a empresa DANDAVID HOLDING S/A tinha conhecimento da inidoneidade de todo o esquema fraudulento engendrado e da consequência tributária, mas preferiu agir de maneira evasiva, utilizando-se de declarações falsas.

17. Sendo assim, praticou atos que demonstram a presença do dolo, ou seja, tinha consciência e queria realizar a conduta de sonegação, bem assim agiu com fraude, incluindo, interpostas empresas, conforme descrito nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.

18. Em outras palavras, é autorizada a aplicação da multa de ofício qualificada, uma vez que a situação dos autos retrata efetivamente caso de fraude (além de sonegação), cujo conceito está estampado no art. 72 (fraude) da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

19. Desta forma, as condutas da Recorrente se amoldam, indubitavelmente, ao conceito de fraude, na medida em que houve desconto/compensação de cheques pela Recorrente emitidos pela empresa MTZ COMERCIAL METALÚRGICA E FERRAMENTAS LTDA., que asseverou não possuir qualquer relação (faltando com a verdade), sem demonstração do propósito comercial dessas transações.

20. Presente, portanto, as condutas tipificadas na Lei nº 4.502/64, cabível é a qualificação da multa de ofício promovida pela Autoridade Fiscal, com fulcro no artigo 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430, de 1996.

21. Por fim, quanto à alegação de violação ao princípio constitucional do não confisco, importante frisar o teor da Súmula CARF nº 2, que assim determina:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Dispositivo

22. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, **ACOLHO** os Embargos de Declaração opostos, dando **PROVIMENTO PARCIAL**, a fim de complementar a ementa do acórdão e explicitar os motivos para a manutenção da qualificação da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.