



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19613.728551/2021-94
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.307 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 15 de setembro de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ALBERTO YOUSSEF

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA AGRAVADA. ALCANCE DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CARACTERIZADA. Deve ser conhecido recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático semelhante, erigido em razão da mesma operação e contra o mesmo responsável tributário, mas concluindo pela solidariedade plena em relação ao crédito tributário constituído, independentemente da possibilidade de o responsável atender às intimações que motivaram o agravamento da penalidade.

MULTA QUALIFICADA. Deve ser conhecido o recurso especial quando regularmente demonstrada a divergência jurisprudencial na forma exposta no exame de admissibilidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2013, 2014

MULTA AGRAVADA. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO NÃO INTIMADO. Caracterizada a hipótese de agravamento da penalidade, porque não prestados esclarecimentos no prazo marcado em intimação cientificada ao representante legal da pessoa jurídica, o gravame integra o crédito tributário devido em conjunto pela pessoa jurídica e pelo responsável tributário vinculado à obrigação tributária por solidariedade (art. 124, I do CTN) e pessoalidade (art. 135, III do CTN).

MULTA QUALIFICADA. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. CABIMENTO. Nos pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, o IRRF deve ser exigido com a multa de ofício de 150 % no caso em que a conduta não se limitou à simples inobservância do dever de recolhimento do IRRF. O complexo *modus operandi* dos sujeitos passivos com o intuito consciente de esconder a prática do ilícito restou demonstrado pelo trabalho fiscal, indicativo de lavagem de dinheiro e evasão de divisas, onde a pessoa jurídica autuada simulava importações para ocultar a natureza das remessas ao exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Alexandre Evaristo Pinto, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, acordam em: (i) por maioria de votos, dar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Alexandre Evaristo Pinto, que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões do voto vencedor o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. E, (ii) por maioria de votos, em negar provimento Recurso Especial do Contribuinte, vencido o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli (relator), que votou por dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões do voto vencedor o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

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

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") e pelo contribuinte, em face do Acórdão nº **1301-003.898** (fls. 3.469/3.487), o qual negou provimento ao recurso de ofício e deu parcial provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2013, 2014

LANÇAMENTO. CLAREZA NA DESCRIÇÃO E NO ENQUADRAMENTO JURÍDICO DOS FATOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

É válido o lançamento que descreve os fatos com clareza, dando a eles a correta qualificação jurídica, ainda que haja imprecisão no enquadramento legal, salvo se desta irregularidade resultar prejuízo para o atuado.

POSSIBILIDADE DE EXAMINAR OS AUTOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há cerceamento do direito de defesa se ao sujeito passivo é assegurado o direito de examinar os autos, bem como o de obter do processo administrativo cópia integral ou parcial.

PROVA TRASLADADA DE INQUÉRITO POLICIAL E DE PROCESSO PENAL. VALIDADE.

É válido o emprego no processo administrativo tributário de prova trasladada e inquérito policial e de processo penal envolvendo o mesmo contribuinte e tendo por objeto fatos relevantes em matéria tributária.

REMESSA DE VALORES PARA O EXTERIOR. SIMULAÇÃO DE PAGAMENTO DE IMPORTAÇÃO. IRRF. CABIMENTO.

É cabível a incidência de IRRF sobre valores remetidos para o exterior simulados sob a forma de pagamento de importação, pois o fato caracteriza pagamento sem causa.

ADMINISTRADOR DE FATO. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO DE LEI. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Responde pelo pagamento do crédito tributário aquele que, exercendo de fato poderes de gestão da empresa, pratiquem de forma dolosa atos com infração lei, que dêem origem à obrigação tributária.

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. DESIGNAÇÃO EXPRESSA DE LEI. NECESSIDADE DE LEI EM SENTIDO ESTRITO.

A solidariedade tributária que tem origem em disposição expressa de lei exige em lei em sentido estrito, não sendo hábil para esse fim o mero ato administrativo.

SIMULAÇÃO. CONLUÍO. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabe multa qualificada na hipótese de simulação perpetrada, individualmente ou em conluio, para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento pelo Fisco da ocorrência do fato gerador, de sua natureza, ou de suas circunstâncias materiais.

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO OU IMPOSSIBILIDADE DE ATENDER O FISCO. NÃO CABIMENTO.

O agravamento da multa não é cabível quando o sujeito passivo não tenha sido intimado pelo Fisco a apresentar documentos, ou, quando intimado, não lhe seja possível atender à intimação.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado, na esfera administrativa, o exame de eventual efeito confiscatório da multa, por implicar controle de constitucionalidade de ato normativo, o que afronta o art. 26º do Decreto nº 70.25/1972 e a Súmula CARF nº 2.

Por bem resumir a controvérsia, transcrevo parte do relatório da decisão ora recorrida:

O trabalho de fiscalização, que resultou no lançamento ora discutido, foi deflagrado a partir de dados obtidos da chamada "Operação Lava Jato". Especificamente, a questão tratada neste processo envolve remessa de dinheiro para o exterior sem retenção de Imposto de Renda e de IOF, dissimulada sob a forma de pagamentos de importações. O fato foi assim descrito no Termo de Verificação Fiscal TVF, com fulcro em denúncia do Ministério Público Federal:

Por fim, recentemente, os doleiros têm se valido de uma nova forma de evasão de divisas, por meio de contratos de câmbio, supostamente realizados para o pagamento de importações. Os doleiros se valem de uma falha nos sistemas de controle, pois as Instituições Financeiras e as Corretoras de Valores não precisam mais pesquisar junto ao SISCOMEX, ao realizar um contrato de câmbio, se realmente existiu aquela importação que justificaria a realização de um contrato de câmbio.

Assim, os doleiros criam empresas de fachada, que supostamente realizam importações de mercadorias no Brasil. Criam, também, empresas offshore, que supostamente enviariam mercadorias ao Brasil, abrindo contas no exterior, em nome destas empresas offshore, para receber os valores das supostas transações internacionais. Com isto, as empresas brasileiras de fachada simulam uma importação das empresas offshore, fabricando invoices e conhecimentos de transporte para dar aparência de legalidade, assim como contratos simulados entre a suposta importadora e a exportadora. Como não há padronização nas normas de controle, atualmente sequer necessitam apresentar a Declaração de Importação.

Com base em tais documentos falsos, apresentam informações falsas à Instituição financeira e realizam contrato de câmbio sob a falsa rubrica de importações, quando, em verdade, trata-se de mera simulação com o fim de enviar valores ao estrangeiro. O dinheiro é, então, remetido para a conta no exterior, como se fosse um contrato de câmbio vinculado a uma importação realizada. (fl. 1.406)

O recorrente Alberto Youssef foi tido como líder do esquema concebido para remeter irregularmente divisas para o exterior:

5. ALBERTO YOUSSEF: considerado pelo MPF o líder da organização criminosa. Coordenava as atividades dos outros denunciados e era o responsável por todas as decisões. Foi o responsável direto por constituir, comandar, promover, integrar e financiar a organização criminosa.

O MPF apurou, ainda, que: o denunciado YOUSSEF estruturou um sistema complexo de remessas ao exterior e evasão de divisas, valendo-se de empresas de fachada e offshores, simulando contratos de importação, visando realizar contratos de câmbio fraudulentos. (fls. 1.408 e 1.409)

Aduziu ainda a autoridade lançadora no TVF:

O Ministério Público Federal, no capítulo II, Síntese das Imputações, entre outras informações, fez constar que, pelo menos entre 01/2009 e 17/03/2014, o denunciado Youssef promoveu, agindo com os denunciados Leonardo, Leandro, Pedro, Esdra, Carlos Alberto e Raphael, entre junho de 2011 (pelo menos) e 17/03/2014, saídas de divisas do Brasil para o exterior, no valor de US\$ 444.659.188,75, por meio de 3.649 operações de câmbio.

As empresas envolvidas são: 1) Bosred Serviços de Informática Ltda. ME; 2) HMAR Consultoria em Informática Ltda. ME; 3) Labogen S.A. Química Fina e Biotecnologia; 4) Indústria e Comércio de Medicamentos Labogen; 5) Piroquímica Comercial Ltda EPP; 6) RMV & CVV Consultoria em Informática Ltda. ME.

Também estão envolvidas as empresas offshore DGX Imp. and Exp. Ltd e RFY Imp. Exp. Ltd.

(...)

Por intermédio da empresa Indústria Labogen S.A, entre 04/06/2009 e 03/10/2013, o denunciado YOUSSEF e os denunciados LEONARDO, LEANDRO, PEDRO, ESDRA, RAPHAEL e CARLOS ALBERTO, agindo em concurso e com unidade de desígnios, efetuaram 651 operação de câmbio não autorizados, sonegando informações que deveriam prestar e prestando informações falsas, com o fim de promover evasão de divisas do País, tendo, assim, promovido, sem autorização legal, a saída de divisas para o exterior (mais especificamente para a China, Coreia, Canadá, Formosa/Taiwan, Taiwan, Índia, Uruguai, EUA, Itália, Hong Kong, Ucrânia, Bélgica, Liechtenstein e Costa Rica) no montante de US\$ 38.071.673,17, por meio de 651 contratos de câmbio fraudulentos. Referidos contratos estão descritos, de maneira pormenorizada, na Tabela D (com a data do evento, natureza do fato, número do contrato, instituição que realizou o contrato de câmbio, a empresa que supostamente recebeu os valores no exterior, o país em que o dinheiro foi enviado e o valor da importação, em dólares) anexa à presente denúncia, que passa a fazer parte integrante desta.

A empresa Labogen S.A ("Indústria Labogen") foi constituída em 14.12.1995, com capital social de R\$ 5,3 milhões (desde 04.06.2012) e está situada rua Frederico Magnusson, 227, Distrito Industrial, Indaiatuba-SP mesmo endereço da Labogen S.A. Química Fina e Biotecnologia. Os sócios atuais destas empresas são os denunciados LEONARDO (sócio administrador desde 04.06.2012) e ESDRA (sócio desde 04.06.2012) mesmos sócios da Labogen S.A. Química Fina e Biotecnologia. Porém, quem era o responsável de fato pela empresa era o denunciado YOUSSEF.

A empresa Indústria Labogen não existia de fato. Segundo as declarações dos sócios, a empresa está inativa desde 2008. Ademais, o sócio e ora denunciado LEONARDO confirmou, perante a Autoridade Policial, que YOUSSEF usava as contas da Indústria Labogen S.A. para a prática dos crimes de operação não autorizada de instituição financeira, lavagem de dinheiro de terceiros e evasão de divisas, e inclusive pagava 1% de comissão sobre os valores movimentados nas contas.

Ademais, referida empresa não apresenta registro de operações de importação no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2013, mesmo porque não possuía habilitação ativa da Receita Federal para operar no comércio exterior, ou seja, não estava habilitada no SISCOMEX. Embora a empresa tenha sido habilitada antes de janeiro 2009, não operou no comércio exterior.

Nada obstante, esta empresa realizou centenas de contratos de câmbio.

Ao longo das investigações, junto aos e-mails dos denunciados, foram apreendidas cópias dos seguintes contratos de câmbio:

(...)

Conforme será visto em tópico próprio, há elementos que demonstram que a offshore DGX Imp. Exp. Ltd. era vinculada ao denunciado LEANDRO, enquanto a RFY IMPORT & EXPORT LIMITED era vinculada ao denunciado LEONARDO. Ambas, em verdade, não existiam e eram utilizadas apenas para justificar a evasão de divisas pela organização criminosa comandada pelo denunciado YOUSSEF.

Isso quer dizer que a empresa simulou importações, fazendo declarações falsas nos contratos de câmbio de que estes se destinavam a pagar fornecedores estrangeiros, para enviar divisas para empresas no exterior.

Porém, nada obstante, além das 6 operações mencionadas, a Labogen realizou, entre 04/06/2009 e 03/10/2013, no total, 651 operação de câmbio, sob a falsa rubrica de "Importação Câmbio Simplificado" (conforme D). Em verdade, nenhuma destas operações realmente representava uma importação efetiva e serviram apenas para simular e remeter ao exterior divisas o que de fato ocorreu, mediante a simulação de contratos de câmbio, no montante total de US\$ 38.071.673,17. Ademais, diversos dos contratos de câmbio foram realizadas com empresas que não tinham sequer como objeto a fabricação de matéria-prima que interessasse à empresa. (fls. 1.411 a 1.413)

Uma vez caracterizada a inexistência das importações como causa da remessa de divisas para o exterior, restou afastada a isenção de IOF. Já os pagamentos assumiram a condição de pagamento sem causa, atraindo a incidência do IR na fonte.

Contra o lançamento, apenas dois dos autuados apresentaram impugnação, a saber, Alberto Youssef e o Banco Confidence de Câmbio S.A. Houve revelia quanto aos demais.

A DRJ-RJO negou provimento à impugnação de Alberto Youssef, mas acolheu a impugnação do Banco Confidence de Câmbio S.A. e o excluiu do polo passivo. Entendeu o órgão julgador que, no caso concreto, não havia norma legal imputando responsabilidade tributária àquela instituição financeira.

(...)

Inconformado, Alberto Youssef interpôs recurso. ...

(...)

A Procuradoria da Fazenda Nacional PFN apresentou contrarrazões, pugnando pelo não provimento do recurso voluntário.

Por meio do referido Acórdão nº 1301-003.898 (fls. 3.469/3.487), acordaram os membros do Colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, em: (i) *determinar a formação de autos apartados em relação à exigência do crédito tributário relativo ao IOF e declinar da competência, em favor da 3ª Seção de Julgamento, para julgamento dos recursos correspondentes; (ii) negar provimento ao recurso de ofício; e (iii) dar provimento parcial ao*

recurso voluntário de Alberto Youssef para afastar, somente em relação ao Recorrente, a multa agravada, reduzindo a penalidade para 150%.

Intimada dessa decisão, a PGFN interpôs recurso especial (fls. 3.489/3.509), o qual foi admitido nos seguintes termos:

A insurgência da Fazenda Nacional é com relação à parte do recurso em que foi dado provimento ao recurso voluntário do responsável solidário Alberto Youssef para afastar, somente com relação a ele, a multa agravada (225%), reduzindo-a para 150%.

(...)

A recorrente reproduziu no corpo do recurso, em sua integralidade, as ementas dos paradigmas que menciona em sua exposição (**acórdãos n.º 3401-005.363, e n.º 1402-002.523**), os quais são oriundos de colegiados distintos daquele que proferiu o acórdão recorrido, e não foram posteriormente reformados.

(...)

De fato, em todos os casos confrontados (recorrido e os dois paradigmas) se discutiu o alcance da responsabilidade solidária, especialmente no que diz respeito à multa agravada em face do não atendimento a intimações fiscais feitas no curso da fiscalização.

Inclusive no caso do primeiro paradigma (acórdão n.º 3401-005.363), trata-se de autuação de IOF que tem como responsável tributário, à semelhança do caso dos autos (em que também houve autuação de IOF e da qual o colegiado recorrido declinou da competência para a 3ª Seção de Julgamento do CARF, conforme se depreende da parte dispositiva do julgado, ao norte transcrita), o mesmo sujeito passivo Alberto Youssef.

E, enquanto o acórdão recorrido afastou o agravamento da penalidade *para o responsável*, sob o fundamento de que ele (responsável Alberto Youssef) sequer foi intimado para prestar informações, os acórdãos paradigmáticos mantiveram o agravamento da penalidade em situação semelhante.

No caso do primeiro paradigma (acórdão n.º 3401-005.363), aliás, verifica-se, pelos excertos daquele julgado ao norte transcritos, que o responsável Alberto Youssef justamente argumentara, naqueles autos, que não poderia sofrer o agravamento da penalidade *porque não fora intimado para prestar informações*. Tal argumento, contudo, foi rechaçado pelo acórdão paradigmático em questão, o qual manteve o agravamento da penalidade para o responsável.

Já no caso do segundo paradigma (acórdão n.º 1402-002.523), embora não esteja suficientemente claro no acórdão se houve ou não o descumprimento *especificamente por parte de um, ou mais de um, dos responsáveis solidários ali nominados* (diversas pessoas físicas e jurídicas), fato é que restou ali consignado que alguns deles, ao menos, trouxeram como argumento de defesa a questão da individualização da pena, argumentando não poderem ser responsabilizados pelas multas impostas à contribuinte principal pelos ilícitos por ela praticados.

E o voto condutor daquele acórdão rechaçou a alegação, nos seguintes termos:

“Não prospera o argumento dos recorrentes da “intranscendência da pena” na medida em que trata-se de princípio do direito penal inaplicável em sede da imposição de multa tributária conforme posição jurisprudencial consolidada em sede do STJ.”

Forte neste argumento, foi negado provimento ao recurso dos responsáveis, neste aspecto.

Entende-se, portanto, que a divergência jurisprudencial alegada restou demonstrada também com relação a este segundo paradigma.

O contribuinte também interpôs recurso especial (fls. 3.539/3.547), tendo sido este admitido pelo despacho de fls. 3.657/3.671, do qual transcrevo o quanto segue:

No recurso especial, o sujeito passivo alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias, conforme indicadas no recurso:

- 1- Impossibilidade de Qualificação da Multa sem a Existência dos Requisitos Legais;
- 2- Ausência de Solidariedade; e
- 3- Ausência de Responsabilidade Tributária.

(...)

1- Impossibilidade de Qualificação da Multa sem a Existência dos Requisitos Legais.

Estes são os argumentos que o sujeito passivo apresenta para a admissibilidade do recurso especial em relação à primeira divergência:

- O paradigma versa sobre lançamento realizado com o mesmíssimo fundamento de remessas de divisas para o exterior com base em contratos de câmbio amparados em importações não comprovadas e sem as devidas retenções e recolhimentos de IOF e IRRF, versando o acórdão em questão sobre IRRF, devido a questões de competência, em processo administrativo movido contra o Recorrente (responsável solidário), mas que teve resultado totalmente divergente do acórdão recorrido;

- Enquanto no presente caso entendeu-se que teria restado comprovado o dolo para ensejar a multa qualificada, depreende-se do paradigma a necessidade de autoridade fiscalizadora evidenciar e provar que a conduta do contribuinte foi direcionada com dolo, o que não ocorreu; (...)

- Abaixo, transcreve-se a ementa do paradigma:

Acórdão nº 1201-002.509

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA.

Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo. Cabe a autoridade fiscalizadora demonstrar o elemento subjetivo da conduta, o dolo precisa ser provado. Se não há a causa do pagamento (artigo 674 do RIR/99), a priori não há como presumir ou provar o intuito doloso.

- Percebe-se a identidade fática a partir de trechos do relatório do paradigma:

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração (fls. 1984/2023) lavrados para a cobrança de IOF e IRRF, acompanhado de multa de ofício qualificada e agravada de 225%. A exigência é referente a fatos geradores ocorridos em 2012 e 2013 e perfaz o montante de R\$ 23.888.476,92 de IOF e de R\$ 51.484.913,06 de IRRF.

2. A fiscalização concluiu a ocorrência de infrações relativas a remessas de divisas para o exterior com base em contratos de câmbio amparados em importações não comprovadas e sem as devidas retenções e recolhimentos de IOF e IRRF.

3. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adoto como parte deste, trecho do relatório constante da decisão de primeira instância que resume os trabalhos da fiscalização apresentados no Termo de Verificação Fiscal (fls. 2031/2153), verbis:

“1. O presente procedimento fiscal está relacionado com a denominada Operação Lava Jato, e sua execução foi (...)

(...)

4. A contribuinte e os responsáveis solidários Alberto Youssef, Banco Confidence, Pioneer Corretora de Câmbio Ltda - Em Liquidação, Carlos Alberto Pereira da Costa, Esdra de Arantes Ferreira, Leonardo Meirelles, Leandro Meirelles, Pedro Argese Junior, Raphael Flores Rodriguez e Waldomiro De Oliveira foram devidamente intimados do lançamento, mas apenas os responsáveis solidários Alberto Youssef e Banco Confidence apresentaram, individualmente, impugnações (fls. 2475/2510 e 2168/2211).

(...)

8.7. A multa qualificada é devida em face da comprovação da ocorrência de fatos que amparam a imputação dolosa às infrações cometidas. No mais, o agravamento da multa

neste caso é cabível, pois não houve nenhum atendimento por parte da contribuinte, que permaneceu revel.

- Porém, o entendimento do paradigma foi o que se segue:

(...)

67. Com efeito e em análise ao disposto no artigo 44, inciso I, c/c o § 1º, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 11.488/07), fica difícil (para não dizer impossível) provar a existência do evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, no caso concreto. Se não há causa, a priori não há como presumir ou provar o intuito doloso. Há real "perda do objeto" (perda dos elementos/pressupostos fáticos) para fins de aplicação da multa qualificada.

68. No mais, prejuízo ao erário não há, vez que restou mantida o IRRF de 35%, diante da ausência de comprovação da causa da operação. Os objetivos da lei foram atendidos.

69. Diante do exposto, considero que deve ser afastada a multa de 150% em relação aos lançamentos de IRRF.

- Assim, diante de idêntica situação fática, idêntico contexto na origem da ação fiscal e de idêntico procedimento de lançamento, há clara divergência entre o entendimento do acórdão recorrido e do acórdão paradigma ora apresentado;

- Isso posto, apresenta-se a esta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais o presente Recurso Especial para que seja sanada a divergência sobre a Impossibilidade do Qualificação de Multa sem a Existência dos Requisitos Legais, esperando que esta seja afastada.

O paradigma apresentado atende os requisitos mencionados nas letras "e" a "g" da página 3 deste despacho, e ele também serve para demonstrar a divergência alegada.

Realmente, o paradigma trata de lançamento realizado sobre fatos totalmente semelhantes aos examinados nos presentes autos, apurados em decorrência da chamada “Operação Lava Jato”, e onde também se imputou responsabilidade tributária à mesma pessoa ora recorrente (Alberto Youssef).

Aliás, o referido paradigma foi utilizado como fundamento do próprio acórdão recorrido, para fins de se manter a responsabilidade tributária de Alberto Youssef no presente processo. Vale transcrever o seguinte trecho do voto que orientou o acórdão recorrido:

(...)

Entretanto, o recorrido não seguiu o mesmo caminho do paradigma quanto à multa qualificada.

O paradigma afastou a qualificadora com o entendimento de que “não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo. Cabe à autoridade fiscalizadora demonstrar o elemento subjetivo da conduta, o dolo precisa ser provado. Se não há a causa do pagamento (artigo 674 do RIR/99), a priori não há como presumir ou provar o intuito doloso”.

Já o recorrido, por outro lado, manteve a multa qualificada, consignando que “cabe multa qualificada na hipótese de simulação perpetrada, individualmente ou em conluio, para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento pelo Fisco da ocorrência do fato gerador, de sua natureza, ou de suas circunstâncias materiais”.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação à primeira divergência.

2- Ausência de Solidariedade.

(...)

Desse modo, proponho que seja NEGADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação a essa segunda divergência.

3- Ausência de Responsabilidade Tributária.

(...)

Desse modo, proponho que seja NEGADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação a essa terceira divergência.

Chamadas a se manifestarem, ambas as partes ofereceram contrarrazões (fls. 3.609/3.616 e 3.721/3.734).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

Os recursos especiais são tempestivos.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o seu conhecimento, levando em conta os pressupostos previstos no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), que assim dispõe:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 6º Na hipótese de que trata o **caput**, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva

existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão enfrentados.

É imprescindível, assim, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou seja, que seja efetivamente comparável), julgadores que compõem Colegiados distintos do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a *divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a *similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócua, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador crie a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida, e isso ocorre, por exemplo, na hipótese da comparação das decisões sinalizarem que as conclusões jurídicas são diversas em função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial.

Pois bem.

Recurso Especial da PGFN

Nesse caso concreto, a decisão recorrida afastou o agravamento da multa sob a seguinte justificativa:

Já a penalidade agravada se impõe pela falta de atendimento reiterado, e sem qualquer justificativa expressa, das diversas manifestações feitas pela Fiscalização. O recorrente, entretanto, não tendo dado causa ao agravamento, já que ele mesmo não chegou a ser intimado, não pode responder pela multa agravada, ainda que seja solidária a responsabilidade pelo pagamento do tributo. **No mais, não se pode ignorar que o recorrente cumpria pena privativa de liberdade, condição que lhe retirava a possibilidade plena de atender ao Fisco.** *grifamos*

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Como se nota, o agravamento da penalidade restou afastado quanto ao sujeito solidário ante a ausência de intimação a ele dirigido, bem como pelo fato dele cumprir, à época da fiscalização, pena privativa de liberdade, condição esta que, aos olhos do decisor, lhe retirava a possibilidade plena de atender ao Fisco.

Considerando, porém, que essa segunda circunstância fática, que foi, conforme visto, determinante para a solução jurídica encontrada no acórdão recorrido, não resta presente ou ao menos não foi evidenciada nos ditos *paradigmas*, não há que se falar em dissídio em face da ausência de similitude fática entre os Arestos ora comparados.

Nesses termos, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial fazendário.

Recurso Especial do sujeito passivo solidário

O recurso especial é tempestivo e atendeu os demais requisitos de admissibilidade, inclusive com relação à demonstração da divergência.

Tendo isso em vista, por concordar com o juízo prévio de admissibilidade e apoiado também no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, conheço do presente recurso nos termos do despacho de fls. 3.657/3.671.

Mérito

Recurso Especial da PGFN

Como fui vencido no conhecimento, passo a enfrentar o mérito do recurso especial fazendário.

Restou comprovado que a pessoa jurídica autuada, nas palavras da própria PGFN em suas contrarrazões (fls. 3.503), *operou como mera interposta pessoa* por Alberto Youssef, bem como deixou de atender à intimação da fiscalização, consubstanciada no Termo de Início de Procedimento Fiscal, reiterando nessa conduta, injustificadamente.

Foi nesse contexto que o fisco imputou o *agravamento* da multa de ofício com fundamento no inciso I, do § 2º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96³.

Ocorre, porém, que a decisão ora recorrida bem observou que *não se pode ignorar que o recorrente cumpria pena privativa de liberdade, condição que lhe retirava a possibilidade plena de atender ao Fisco.*

Ora, considerando a interposição da *contribuinte* principal (ora entendida como aquela que teria dado *causa* ao agravamento), do responsável tributário em questão restar impossibilitado de atender as intimações por estar cumprindo pena restritiva de liberdade no

³ Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

(...)

período fiscalizatório, o agravamento da multa de ofício de fato realmente não se sustenta em face da impossibilidade plena de atender ao Fisco.

Nenhum reparo, portanto, cabe à decisão recorrida ao afastar a multa agravada em relação ao recorrido.

Recurso Especial do sujeito passivo solidário

A controvérsia diz respeito à aplicação da multa qualificada de 150% sobre a cobrança de IRRF com fundamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995⁴.

Nesse ponto, cumpre observar que, em sessão de 11 de junho de 2019, o presente Julgador foi designado para redigir o voto vencedor (Acórdão nº 1201-002.975), proferido em sede de embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para saneamento de vícios de obscuridade no Acórdão nº 1201.002.509, que afastou a multa qualificada sobre IRRF exigido nas mesmas operações aqui tratadas, mas com relação aos anos de 2011 e 2012.

Dessa forma, passo a adotar as razões lá expostas como razões de decidir em sentido contrário à qualificação da multa, com alguns complementos transcritos a seguir.

Originariamente, coube à Lei nº 4.154, de 1962⁵ instituir a incidência de IR-Fonte sobre rendimentos declarados como pagos ou creditados por sociedades anônimas, quando não fosse indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando a fonte não indicasse o beneficiário individualmente.

Naquela época, a própria Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal⁶ se manifestou no sentido de que *“esta incidência na fonte somente tem aplicação às hipóteses em que a redução do lucro líquido possa de fato ensejar transferência de valores do patrimônio da pessoa jurídica para o das pessoas físicas”*, evitando, assim, *“encobrir a transferência de tais recursos a outrem”*.

⁴ Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda 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.

§ 1º A incidência prevista no caput 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, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

⁵ Art. 3º As pessoas jurídicas somente deverão pagar os rendimentos especificados no incisos 3º e 6º do artigo 96 do Regulamento a que se refere o art. 1º e na alínea "a" do art. 8º desta lei:

[...]

§ 3º Aplicar-se-á também o disposto neste artigo aos rendimentos declarados como pagos ou creditados por sociedades anônimas, quando não forem atendidas as condições estabelecidas no § 4º do art. 37 do Regulamento referido no art. 1º desta lei.

Art. 37. Constitui lucro real a diferença entre o lucro bruto e as seguintes deduções

[...]

§ 4º Não são dedutíveis as importâncias que forem declaradas como pagas ou creditadas a título de comissão, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

⁶ Parecer CST nº 20/1984 (itens 13 e 15).

Integrado tal dispositivo, ainda que com a redação atual, com os preceitos do Código Tributário Nacional, essa cobrança de IR exclusivo na fonte nada mais fez do que instituir uma verdadeira *responsabilidade tributária*, imputada à pessoa jurídica na qualidade de fonte pagadora de rendimentos, e que ainda tem por pressuposto impedir que o fisco exija o imposto sobre a renda de quem detém a capacidade contributiva correspondente, ou seja, o efetivo beneficiário da renda.

Ora, é a não comprovação da necessidade do dispêndio pela fonte pagadora (fato este que permite a glosa da despesa), acrescida da conduta da fonte pagadora de não identificar o efetivo destinatário do pagamento, que constitui prática que pode levar a sonegação por parte do titular da renda e que, portanto, deve ser combatida.

Nessa situação de ocultação do beneficiário de fato, é evidente que a pessoa jurídica que efetua os pagamentos possui relação direta com o fato gerador do imposto sobre a renda, afinal é ela quem transfere a riqueza tributável. É justamente por isso que a fonte pagadora tem o dever de declarar para quem transferiu recursos ou vantagens, sob pena de sujeição passiva por responsabilidade.

Somente com essa interpretação, aliás, que é possível desvincular o IR-Fonte em questão a uma espécie de tributo revestido de sanção. Isso porque, repita-se, ao não declarar o efetivo beneficiário do pagamento, independentemente da *causa* do pagamento, é o próprio agente pagador que se coloca na posição de responsável pelo imposto de renda que deveria ser calculado pelo respectivo beneficiário não informado. Não há, nesses termos, uma punição à fonte pagadora, mas sim uma responsabilidade tributária que ela própria deu causa, nos termos do artigo 128 do CTN⁷.

É por isso que venho insistindo que, na verdade, é o fato de não informar para quem pagou, e não a que título que pagou, a materialidade da responsabilidade tributária pela retenção do IR-Fonte em comento.

Nesse ponto, cumpre ainda observar que uma coisa é a não comprovação da *operação* ou *causa* – que é o pressuposto para uma glosa (ou indedutibilidade) do dispêndio, já prevista em normas especiais, tal como o artigo 299 do RIR/99; outra coisa é a não identificação do beneficiário do pagamento, esta sim a verdadeira hipótese legal do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, dispositivo este que necessariamente deve ser interpretado em conformidade com o CTN.

Reconhecemos, todavia, que após sucessivas alterações legislativas, a redação atual dos dispositivos legais vigentes (notadamente o parágrafo primeiro do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 já transcrito) poderia levar, se interpretados apenas gramaticalmente, a uma conclusão de que o sistema jurídico, a partir de então, teria passado a permitir a cobrança desse IR-Fonte para uma segunda hipótese: além da hipótese de beneficiário não identificado (*caput*), também para *pagamentos sem causa* (§ 1º⁸).

⁷ A responsabilidade tributária tem por fundamento, dentre outros dispositivos, o artigo 128 do CTN: “*Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*”

⁸ Note que o legislador usou o conector “também”, podendo levar ao precipitado entendimento de que seriam hipóteses alternativas: “não somente pela falta de identificação do beneficiário, mas também pela ausência de causa”.

Como, porém, mostra a experiência no trato de normas jurídicas, até pode dar-se o legislador ao luxo de cometer equívocos quando do exercício da técnica legislativa. Não deveriam, mas o fato é que alguns lapsos manifestos no texto devem ser esclarecidos e corrigidos no âmbito da interpretação sistemática, notadamente quando esta contraria a dita literalidade da norma.

Ajeitando-se, então, na estrutura lógica no qual inserido, a meu ver o artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 continua tendo o propósito de evitar que empresas sejam utilizadas como “ponte” ou como fonte de pagamentos que não permitam identificar os efetivos beneficiários, inibindo, com isso, o rastreamento do destino dos recursos e sua consequente tributação por aquele que detém a respectiva capacidade contributiva, que é o titular da renda tal como positivado nos artigos 43 a 45 do CTN⁹.

A “ausência” de causa do pagamento, não bastasse sua imprecisão epistemológica - afinal todo pagamento tem uma causa, seja ela ilícita ou lícita, como inclusive uma doação, que sequer exigiria uma contrapartida para a empresa, jamais poderia constar no antecedente de uma norma legal de incidência tributária sobre a renda por dois outros motivos, além do princípio da capacidade econômica.

Primeiro porque o Imposto de Renda no Brasil está sujeito ao “princípio do *non olet*”, consagrado no artigo 118 do CTN¹⁰ e na linha do que já decidiram o STF¹¹ e o STJ¹².

E segundo porque tributo definitivamente não pode se confundir com sanção, sob pena de desvirtuar por completo o comando do artigo 3º do Código Tributário Nacional¹³.

São por essas razões, quais sejam, princípio da capacidade contributiva no âmbito do imposto sobre a renda, “*non olet*” e artigo 3º do CTN, que a aplicação do artigo 61 da Lei nº

⁹ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º - A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

¹⁰ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

¹¹ STF. 1ª T. HC 94.240/PR.

¹² Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial 984.607. Rel. Ministro Castro Meira. D.J. 05/11/2008.

¹³ “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

8.981/1995, segundo nosso ponto de vista, está restrita à hipótese de pagamentos, ainda que glosados por falta de comprovação, para beneficiários não identificados.

Feitas essas considerações, e levando em conta essa especial sistemática de tributação por responsabilidade tributária, a qualificação da multa se mostra incabível em se tratando de IRRF exigido aso abrigo do referido artigo 61, afinal a conduta de não declarar (ou deixar de informar) o beneficiário do rendimento já se encontra tipificada no inciso I, do artigo 44, da Lei n. 9.430/96, *in verbis*:

Art. 44. - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (grifamos)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se vê, a falta ou inexatidão de declaração constitui conduta típica que enseja a multa de ofício ao patamar de 75%. Tendo isso em vista, e partindo da premissa de que o IR-Fonte ora tratado se mostra devido pela fonte pagadora na qualidade de responsável tributário, justamente por ela não declarar para quem pagou rendimentos, a multa de ofício cabível é sempre a de 75% por disposição legal expressa.

Para a qualificação da multa de ofício, mister que o **CONTRIBUINTE** haja mediante sonegação, fraude ou conluio, de forma a praticar condutas que escondam ou manipulem fato gerador já ocorrido, o que não se revela no caso, uma vez que, repita-se, pagar sem causa ou a beneficiário não identificado não é fato gerador de IR, mas sim hipótese de incidência de responsabilidade solidária.

Por mais preconceito que se possa ter da simulação de importações como forma de dissimular pagamentos ilícitos, e isso, reconhecemos, realmente provoca um *incômodo moral*, fato é que a fiscalização, ante a impossibilidade de exigir o IR sobre os titulares dessa renda transferida – afinal eles não foram devidamente identificados pela empresa -, já cobrou o IRRF da contribuinte, passando esta a assumir o ônus econômico do IR, mediante aplicação da alíquota máxima prevista na legislação de regência (35% com base reajustada), mas cuja multa de ofício incidente limita-se à ordinária (de 75%), sob pena inclusive de admitir um notório *bis in idem*.

E nem se diga, aqui, que a simulação da natureza das remessas serviria de fundamento para a qualificação, tendo em vista que foi esta própria simulação o *gatilho* que ensejou a tributação do IRRF por responsabilidade solidária.

Ou seja, não estamos lidando com uma cobrança ordinária de IRRF sobre remessas do exterior, cuja alíquota máxima seria de 25%. Pelo contrário, estamos diante do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, o que deveria tornar o fato de tais pagamentos terem se dado em operações com o exterior também irrelevante para fins de definir a penalidade aplicável.

Conclusão

Por todo o exposto: (i) não conheço do recurso especial da PGFN; e (ii) conheço do recurso especial do sujeito passivo para, no mérito, dar-lhe provimento, reduzindo a multa de ofício de 150% para 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em sua proposta de não conhecer do recurso especial da PGFN, bem como no seu entendimento contrário ao provimento do recurso fazendário e favorável ao provimento do recurso especial do sujeito passivo. O Colegiado concordou com o conhecimento do recurso especial do sujeito passivo, mas a maioria compreendeu que o recurso especial fazendário deveria ser conhecido e provido, assim como improvido o recurso especial do sujeito passivo.

Com respeito ao conhecimento do recurso fazendário, o seguimento em exame de admissibilidade se deu em face dos paradigmas nº 3401-005.363 e 1402-02.523, destacando-se que o primeiro deles foi proferido em face do mesmo responsável tributário.

Como bem relatado, o questionamento da PGFN se dirige ao agravamento da penalidade, afastado pelo Colegiado *a quo* apenas em relação ao responsável tributável, porque este não lhe deu causa e, inclusive, *cumpria pena privativa de liberdade, condição que lhe retirava a possibilidade plena de atender ao Fisco*.

O I. Relator compreendeu que especialmente esta segunda circunstância fática não estaria presente nos paradigmas. Contudo, o paradigma nº 3401-005.363 foi editado em face de exigência formulada contra outra pessoa jurídica vinculada ao mesmo responsável tributário em operações semelhantes às aqui apontadas (Labogen S/A Química Fina e Biotecnologia), e a objeção lá apresentada ao agravamento da penalidade é semelhante à aqui apreciada pelo Colegiado *a quo*. De fato, no paradigma está relatada a alegação de *impossibilidade do agravamento de multa, uma vez que o impugnante sequer foi intimado para cumprir as determinações da fiscalização*, enquanto no recorrido consta que:

... Quanto ao agravamento, disse não ter tido ciência da ação fiscal, nem foi intimado especificamente para apresentar documentos e esclarecimentos; portanto, não poderia descumprir os prazos fixados pela Fiscalização. A falta de atendimento à intimação não pode ser imputada a terceiros.

Diante destes cenários semelhantes, o outro Colegiado do CARF decidiu manter o agravamento, por considerar irrelevante a conduta específica do responsável nos motivos de sua aplicação:

A solidariedade do impugnante, considerada procedente no presente voto, tem como efeito implícito, a responsabilização pela totalidade do crédito tributário lançado, incluindo tributos, penalidade pecuniária e juros, não importando a participação efetiva ou não nas infrações que deram margem ao agravamento e/ou majoração da multa.

Ante o exposto, mantenho o lançamento das multa agravada e qualificada, no percentual de 225%, sujeitando o responsável solidário a esta obrigação

Já o Colegiado *a quo*, embora entendendo presentes os motivos para agravamento da penalidade, excluiu este gravame do crédito tributário atribuído à responsabilidade do acusado, por entender que ele não lhe deu causa:

Já a penalidade agravada se impõe pela falta de atendimento reiterado, e sem qualquer justificativa expressa, das diversas intimações feitas pela Fiscalização. O recorrente, entretanto, não tendo dado causa ao agravamento, já que ele mesmo não chegou a ser intimado, não pode responder pela multa agravada, ainda que seja solidária a responsabilidade pelo pagamento do tributo. No mais, não se pode ignorar que o recorrente cumpria pena privativa de liberdade, condição que lhe retirava a possibilidade plena de atender ao Fisco.

Sob esta ótica, os acórdãos comparados se distinguem quanto à necessidade de avaliação da participação do responsável tributário nas ações que ensejaram o agravamento da penalidade.

O paradigma nº 1402-002.523, por sua vez, teve em conta exigência sem qualquer conexão com a presente, mas na qual também houve agravamento da penalidade e defesa dos responsáveis tributários quanto à imputação deste gravame, relatada apenas como: *contestam a multa agravada e qualificada e pedem aplicação do princípio da individualidade da pena*. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve o agravamento e a responsabilização, firmando em ementa que *é exigível a multa de 225% nos casos de evidente intuito de fraude em que o contribuinte deixa de atender seguidamente às intimações para prestar esclarecimentos*. Já o outro Colegiado do CARF manteve o agravamento conjuntamente com a qualificação da penalidade nos seguintes termos:

Em relação à qualificação/agravamento da multa, concordo com as conclusões da DRJ quando afirma que a autuação não trata, como é óbvio, de mera inadimplência, como afirma a recorrente, mas sim, de fraude (interposição de pessoas, uso de notas fiscais inidôneas e falsificação de endossos em cheques nominais) amplamente comprovada nos autos, visando a sonegação, o que justifica a qualificação das multas (aumento em 100%).

[...]

Além disso, o contribuinte, bem como as interpostas pessoas causaram embaraço à fiscalização deixando de atender sucessivas intimações da fiscalização, igualmente demonstrados no curso da fiscalização, o que justifica o agravamento das multas (aumento em 50%).

Tem-se, ainda, que no esquema fraudulento houve a utilização de contas bancárias de interpostas pessoas e de notas fiscais inidôneas, bem como a falsificação de assinaturas para criação de empresas e abertura de contas bancárias atos que configuram fraude, o que justifica a qualificação da multa.

Não prospera o argumento dos recorrentes da "intranscendência da pena" na medida em que trata-se de princípio do direito penal inaplicável em sede da imposição de multa tributária conforme posição jurisprudencial consolidada em sede do STJ.

No que se refere à suposta natureza de confisco do percentual de multa, trata-se de arguição de inconstitucionalidade das normas que estabelecem a incidência dessa penalidade, tema esse ao qual falece competência a esta Corte para apreciação, nos termos da Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Assim, enquanto não houver manifestação definitiva do STF ou STJ em sentido contrário, é impossível negar-se aplicação a dispositivos legais plenamente inseridos no ordenamento jurídico pátrio o que joga por terra todo o vasto arcabouço teórico apresentado pela interessada.

A PGFN aduz que este julgado, *muito embora faça menção ao fato de que “o contribuinte, bem como as interpostas pessoas causaram embaraço à fiscalização ao não responderem às intimações”, trata de situação na qual também os responsáveis não foram intimados para atender às solicitações da fiscalização. Aliás, os apontados como responsáveis sequer integravam formalmente o quadro social da pessoa jurídica autuada.* Contudo, ainda que se possa extrair do julgado que os responsáveis não foram intimados para atender às solicitações da fiscalização, fato é que esta alegação não foi submetida ao outro Colegiado do CARF, de forma que a manutenção do agravamento não permite inferir que se compreendeu desnecessária a intimação aos responsáveis. Esta questão apenas não foi suscitada naquele caso. Assim, no segundo paradigma não há decisão que possa ser confrontada com o entendimento do Colegiado *a quo*.

A divergência jurisprudencial, assim, resta demonstrada apenas em face do paradigma nº 3401-005.363.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN.

E, no mérito, o recurso fazendário deve ser provido em linha com o entendimento afirmado no paradigma nº 3401-005.363.

O Colegiado *a quo* entendeu que Alberto Youssef não responderia pelo crédito tributário correspondente ao agravamento por não lhe ter dado causa.

A acusação fiscal reporta, dentre outros aspectos, que:

A empresa Indústria Labogen não existia de fato. Segundo as declarações dos sócios, a empresa está inativa desde 2008. Ademais, o sócio e ora denunciado LEONARDO confirmou, perante a Autoridade Policial, que YOUSSEF usava as contas da Indústria Labogen S.A. para a prática dos crimes de operação não autorizada de instituição financeira, lavagem de dinheiro de terceiros e evasão de divisas, e inclusive pagava 1% de comissão sobre os valores movimentados nas contas.

O agravamento da penalidade decorreu da *ausência de atendimento do contribuinte dos elementos requeridos pela fiscalização*, e como relatado no Termo de Verificação Fiscal, as intimações foram cientificadas a Leonardo Meirelles, que *compareceu à Delegacia Especial de Maiores Contribuintes em São Paulo (Demac/SPO)*, e teve ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal *na condição de Diretor-presidente da Indústria e Comércio Labogen e da Labogen S/A Química Fina e Biotecnologia, CNPJ 58.092.297/0001-42.*

As multas aplicadas em lançamento de ofício objetivam estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. Na falta de pagamento e de declaração dos tributos, o Fisco movimenta sua estrutura administrativa para constituir e buscar a satisfação do crédito tributário não recolhido, e a penalidade originalmente estabelecida no patamar máximo de 20%, na hipótese de recolhimento em atraso e antes do início de procedimento fiscal, passa ao primeiro plano de 75% quando necessário o lançamento de ofício, embora ainda passível de redução na hipótese de pagamento antes ou ao longo do contencioso administrativo. Se, porém, a execução deste lançamento de ofício encontra óbices por *não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para*, dentre outros, *prestar esclarecimentos*, como é o caso, a penalidade de ofício é majorada em 50%, atribuindo ao Fisco reparação pelo maior comprometimento de sua estrutura administrativa na efetivação do lançamento do crédito tributário.

O dano, assim, foi causado durante o procedimento fiscal, por tributo devido pela pessoa jurídica autuada, em razão da omissão de seu representante legal. A conduta punida,

portanto, é da pessoa jurídica, sendo irrelevante a participação dos responsáveis tributários. No caso, coincidentemente, a representação da pessoa jurídica era exercida por outro responsável tributário apontado no mesmo lançamento, mas o dano poderia ter sido constituído por qualquer outro representante/mandatário, seguindo-se a imputação das consequências à pessoa jurídica que, da mesma forma, seria devedora da punição correspondente, o que evidencia a irrelevância, no caso, de o responsável tributário estar cumprindo pena privativa de liberdade à época do procedimento fiscal. A majoração da penalidade primeiro integra o crédito tributário lançado e devido pela pessoa jurídica autuada, e num passo posterior verifica-se a necessidade de ampliar o espectro de satisfação deste crédito tributário em face de responsáveis tributários.

Por sua vez, o Alberto Youssef foi afirmado devedor deste mesmo crédito tributário por demonstração de interesse comum, na forma do art. 124, I do CTN, bem como de responsabilidade pessoal, nos termos do art. 135, III do CTN. O Colegiado *a quo* endossa a conclusão assim expressa em caso correlato, envolvendo operações semelhantes:

60. É notório que desempenhou papel importante e central para a situação que constituiu o fato gerador, demonstrando, portanto, que ele tem interesse comum conforme previsto no artigo 124 do CTN.

61. Ademais, a partir da análise conjunta de todos os indícios apontados como os elementos de prova produzidos pela fiscalização evidencio que o Recorrente teve interesse comum na situação fática que constituiu o crédito tributário em questão, não apenas por possuir interesse econômico e aproveitar de benefícios financeiros, mas também por possuir íntima relação de gestão da empresa autuada e das demais empresas integrantes na operação fraudulenta.

62. Portanto, merece ser mantida a responsabilidade solidária do Sr. Alberto Youssef, nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN.

63. No mais, embora o Recorrente não figure como sócio da autuada (Labogen S/A Química Fina e Biotecnologia) exercia atividade fática de gestão com excesso de poderes em afronta à lei (item 56), verifico nítido elemento doloso. Em vista das premissas técnicas desenvolvidas nos itens 39 a 44 (pressupostos de aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN), deve ser mantida a responsabilidade pessoal do Sr. Alberto Youssef.

O art. 124, I do CTN imputa responsabilidade solidária na **obrigação tributária** decorrente do fato gerador praticado em interesse comum. E obrigação tributária, nos termos do art. 113, §1º, do CTN é aquela que surge *com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o **crédito dela decorrente***. No caso, como a obrigação tributária não foi adimplida espontaneamente e, durante o procedimento fiscal para constituição do crédito, ocorreu fato motivador do agravamento da penalidade, o **crédito dela decorrente** é integrado pela penalidade cabível e a obrigação tributária assim definida é passível de exigência, indistintamente, dos responsáveis solidários definidos pela lei.

Na mesma linha, o art. 135, III do CTN atribui responsabilidade pessoal aos *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*, pelos **créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**. A **obrigação tributária resultante** dos atos apurados pela autoridade lançadora é integrada pela penalidade agravada, cuja motivação não foi afastada pelo Colegiado *a quo*, e o recorrente, assim, responde por todos os **créditos correspondentes**.

Daí a correção da conclusão expressa no paradigma:

A solidariedade do impugnante, considerada procedente no presente voto, tem como efeito implícito, a responsabilização pela totalidade do crédito tributário lançado, incluindo tributos, penalidade pecuniária e juros, não importando a participação efetiva ou não nas infrações que deram margem ao agravamento e/ou majoração da multa.

Pertinente, também, a transcrição dos fundamentos expressos pela PGFN em seu recurso especial, alinhados ao entendimento antes exposto:

Quanto à majoração, conforme restou comprovado nos autos, a pessoa jurídica autuada deixou de atender à intimação da fiscalização, consubstanciada no Termo de Início de Procedimento Fiscal, bem como de sua reiteração, de forma injustificada, sendo por isso cabível a majoração da multa, na forma prevista no inciso I, do § 2º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

A solidariedade do coobrigado tem como efeito implícito a responsabilização pela totalidade do crédito tributário lançado, incluindo tributos, penalidade pecuniária e juros, não importando a participação efetiva ou não nas infrações que deram margem ao agravamento e/ou majoração da multa.

Nesse sentido, cabe voltar atenção para a redação do art. 128 do CTN, ao tratar de disposições gerais relativas à responsabilidade solidária: “*Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso **a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa**, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação*”. O art. 135 do CTN repete a remissão à responsabilidade pelo crédito tributário: “*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:*”.

Vale notar que a jurisprudência do CARF já agasalhou a tese de que “crédito tributário” incluiu as penalidades lançadas. Veja-se:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Nota-se que tal enunciado de Súmula veio como fruto de divergências sobre a interpretação do art. 61 da Lei nº 9.430/96 e do art. 161 do Código Tributário Nacional. Uma das correntes propunha que o termo “crédito” empregado na redação desses dispositivos se referia ao tributo, e nesse conceito não se enquadra a multa.

A respeito, veja-se trecho do Acórdão n.º 9303005.293, um dos acórdãos citados como fundamento do referido enunciado n. 108:

“A seu turno, o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho.

Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, que se verá, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica, e a única possível, é que a penalidade é crédito tributário.”

E, tal como assentou o Acórdão n.º 1402002.523, não prospera a aplicação de princípios da individualização e da intranscendência da pena, na medida em que se tratam de

princípios do Direito Penal inaplicáveis em sede da imposição de multa tributária, conforme posição jurisprudencial consolidada em sede do STJ.

Compactua, como argumento adicional, para a imposição de multa agravada também para os responsáveis solidários, a posição jurisprudencial no sentido de que não se exige, para a determinação da penalidade, nenhum dolo, específico ou genérico, voltado para o não cumprimento das intimações e solicitações realizadas pelo Fisco. Segundo tal entendimento, a norma dispõe sobre critérios totalmente objetivos para o agravamento da multa, os quais independe de restar provada a conduta dolosa. Veja-se:

“Processo nº 10325.000308/2004-88

Recurso nº Especial do Procurador

Acórdão nº 9101-001.456 – 1ª Turma

Sessão de 15 de agosto de 2012.

Matéria IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e COFINS). Multa agravada.

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado DISTRIBUIDORA PAULISTA DE MIUDEZAS LTDA.

Assunto: Multa agravada.

O agravamento da multa não depende que reste provado, nos autos, conduta dolosa consistente em embarçar a fiscalização, bastando que se configure algumas das situações objetivamente descritas no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias e João Carlos de Lima Júnior. O Conselheiro Valmir Sandri acompanhou o voto do Relator pelas conclusões.”.

No Direito Tributário, a responsabilidade solidária alcança totalmente o **crédito** oriundo da **obrigação principal**, o que inclui **tributos e multas**. Tal conclusão decorre da interpretação sistemática dos arts. 113, 121, 124 e 125 do CTN, *in verbis*:

*Art. 113. A **obrigação tributária é principal** ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o **pagamento de tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

*Art. 121. **Sujeito passivo da obrigação principal** é a pessoa obrigada ao **pagamento de tributo ou penalidade pecuniária**.*

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

*II - **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

*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.

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo **não comporta benefício de ordem**.*

*Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da **solidariedade**:*

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

A solidariedade obriga o pagamento de tributos e de penalidades pecuniárias (obrigação principal), **não comportando benefício de ordem**, o que significa que o Fisco pode exigir **igualmente** o adimplemento do crédito tributário em face do contribuinte ou do responsável, sem que qualquer um deles possa, em sua defesa, arguir a necessidade de o credor primeiro buscar o patrimônio do outro.

Mesmo em caso de isenção ou de remissão pessoal, os co-obrigados continuam solidários pelo **saldo** remanescente.

Como se vê, em nenhum momento a norma faz distinção entre multa e tributo para efeito de definir a responsabilidade tributária, nem tampouco leva em consideração o caráter pessoal e punitivo da sanção imposta ou o elemento subjetivo dos envolvidos.

Nesse sentido, confira-se a jurisprudência do CARF:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Atribui-se a responsabilidade solidária a terceira pessoa quando comprovado o nexó existente entre os fatos geradores e a pessoa a quem se imputa a solidariedade passiva, nos termos do art. 124, inciso I do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. TRIBUTOS. CONTRIBUIÇÕES. MULTA AGRAVADA E QUALIFICADA.

A responsabilidade solidária não se restringe-se aos tributos e contribuições exigidos, abrangendo também as multas imputadas, inclusive a multa de ofício agravada e qualificada, em vista de sua natureza patrimonial e não pessoal.

DECADÊNCIA.CSLL.FRAUDE. PRAZO.

Diante da caracterização de conduta fraudulenta, com a conseqüente qualificação da multa de ofício, a decadência rege-se pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, não se consumando para os fatos geradores em que houve formalização do crédito tributário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.

Verificado pelo agente fiscal que o contribuinte incorreu em uma conduta dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, é obrigatória a aplicação da multa qualificada, nos termos da Lei (Acórdão nº 1401-001.507).

Na mesma linha, o STJ já assentou que, no Direito Tributário, a responsabilidade solidária alcança tanto a multa punitiva quanto a multa moratória, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA. SUCESSÃO. ART. 133, I DO CTN. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. ARTS. 132 E 141 DO CTN. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. DISSÍDIO PRETORIANO. COMPROVAÇÃO.

1. Ao compulsar os autos, verifica-se que a instância de origem não emitiu juízo de valor acerca dos dispositivos apontados como violados (arts. 132 e 141 do CTN), e o recorrente sequer opôs embargos de declaração com o fim de prequestioná-los. Tal circunstância atrai a incidência das Súmulas nº 282 e 356 do STF.

2. Dissídio pretoriano comprovado eis que preenchidas as formalidades dos arts. 541 parágrafo único do CPC e 255 do RISTJ.

3. O Tribunal de origem excluiu a multa moratória decorrente da responsabilidade por sucessão, sob o fundamento de que a penalidade não poderia passar da pessoa do infrator.

4. O art. 133 do CTN impõe ao sucessor a **responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo**. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável.

5. Recurso especial provido.

(REsp 613.605/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/06/2005, DJ 22/08/2005, p. 204).

Não bastasse isso, deve-se levar em conta que as provas atestam que o recorrente figurava como sócio de fato da pessoa jurídica Indústria e Comércio de Medicamentos Labogen S.A. e que era ele quem comandava o esquema fraudulento.

Ainda que a solidariedade pela multa agravada tivesse como requisito o envolvimento do responsável solidário na omissão reiterada às intimações fiscais, o fato é que Alberto Youssef tinha plena ingerência sobre os atos praticados pela empresa, conforme afirmado por Leonardo Meirelles, sócio daquela. *(destaques do original)*

Estes os fundamentos, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e restabelecer a responsabilidade tributária de Alberto Youssef pela penalidade em sua forma agravada, constituída nestes autos.

O recurso especial de Alberto Youssef teve seguimento apenas quanto à qualificação da penalidade. O recorrente se limita a demonstrar a divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 1201-002.509 do qual depreende *a necessidade de autoridade fiscalizadora evidenciar e provar que a conduta do contribuinte foi direcionada, com dolo, o que não ocorreu*.

Extrai-se do voto condutor do paradigma que:

64. Em que pese o Recorrente não tenha comprovado a operação ou a causa que deu origem aos valores relativos às operações de importação, não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo. Cabe à autoridade fiscalizadora demonstrar o elemento subjetivo da conduta, o dolo precisa ser provado e não presumido.

65. Indo mais além, da simples leitura do artigo 674 do RIR/99 não é possível abstrair sequer a possibilidade de imposição de multa qualificada, visto que o dispositivo limita-se a consignar a incidência do IRRF à alíquota de 35% sobre os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiários não identificados ou, ainda que identificados, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

66. Por meio deste dispositivo, eventual ausência de recolhimento do IRRF fica assegurada. Vejam que, o artigo 674 do RIR/99 figura como verdadeira medida de *enforcement* (solução eficiente apta a incentivar boas práticas), pois tem a capacidade de direcionar o comportamento do contribuinte para que opere com a devida transparência, tanto é que, a manutenção e adequada escrituração fiscal e contábil hábil a identificar eventuais beneficiários e as causas do pagamento, afastam a aplicação do IRRF de 35%.

67. Com efeito e em análise ao disposto no artigo 44, inciso I, c/c o § 1º, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 11.488/07), fica difícil (para não dizer impossível) provar a existência do evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, no caso concreto. Se não há causa, a priori não há como presumir ou provar o intuito doloso. Há real "perda do objeto" (perda dos elementos/pressupostos fáticos) para fins de aplicação da multa qualificada.

68. No mais, prejuízo ao erário não há, vez que restou mantida o IRRF de 35%, diante da ausência de comprovação da causa da operação. Os objetivos da lei foram atendidos.

Porém, não se trata, aqui, de mera falta de comprovação da *operação ou a causa que deu origem aos valores relativos às operações de importação*. A autoridade lançadora desconstituiu a causa simulada para as remessas ao exterior, e provou a sua real causa, que era a evasão de divisas. Demonstrou que as operações de importação simuladas buscaram colocar as remessas sob hipótese de não incidência de imposto de renda na fonte, e provou o conluio entre o sócio da pessoa jurídica e Alberto Youssef para viabilizar a *remessa ilegal de divisas ao exterior*, todos agindo com *unidade de desígnios visando a lavagem de dinheiro, a sonegação fiscal*. Neste sentido é a acusação presente no Termo de Verificação Fiscal:

Se constatada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio na ação fiscal, aplica-se a multa mais gravosa de 150%, conforme o parágrafo 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Para o enquadramento de determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade de que esteja caracterizado o dolo, que está relacionado com a consciência e a vontade de agir, ou seja, a vontade de praticar a conduta para a obtenção de um determinado resultado.

Mesmo que ainda não tivéssemos conhecimento da motivação subjacente, os fechamentos de milhares de contratos de câmbio sob falsas razões denotam claramente a intenção de promover a irregular saída de divisas do País. Os fatos narrados ao longo deste termo e resumidos abaixo, confessados pelos autores, demonstram, à saciedade, a trama desenvolvida com o intuito da remessa ilegal de recursos para o exterior:

1. Remessa de divisas para China, Hong Kong, Nova Zelândia, Estados Unidos, Uruguai, Formosa/Taiwan, Suíça, Bélgica, Espanha, Coreia, Itália, Índia e Alemanha no montante total de US\$ 75.312.713,17, por meio de 1.294 contratos de câmbio fraudulentos, sob a falsa rubrica de "Importação – Câmbio Simplificado".

2. As importações não existiram. Os atos foram simulados visando acobertar a evasão de divisas.

3. A Indústria e Comércio de Medicamentos Labogen simulou diversas importações, cujas mercadorias teriam adquiridas de RFYp Imp. EXP LTD. e com a DGX IMP. AND EXP. LIMITED nos anos-calendários de 2012 e 2013. Ambas as empresas não existem de fato e nunca realizaram exportações ao Brasil, conforme pesquisas efetuadas pela Receita Federal do Brasil.

4. O contrato social da empresa DGX Import & Export Limited foi registrado em Hong Kong em nome de Leandro Meirelles e era utilizada sobretudo montagem das importações fraudulentas. Por sua vez, Leonardo Meirelles, sócio das empresas Labogen e irmão de Leandro assina como presidente da empresa offshore RFY Imp. Exp. Ltd.

5. Constituída em 14/12/1995, a Indústria Labogen não existia de fato, porque segundo as declarações dos sócios a empresa está inativa desde 2008.

6. Não apresenta DIPJ desde o ano-calendário de 2010.

7. A Indústria e Comércio de Medicamentos Labogen não apresenta registro de operações de importação no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2013. Foi habilitada no Siscomex antes de janeiro 2009, mas não operou no comércio exterior.

8. Conforme declarado pelo próprio sócio da empresa Leonardo Meirelles, o já denunciado e condenado Alberto Youssef utilizava as contas da empresa para movimentação dos valores recebidos em operações irregulares de câmbio e evasão de divisas, pagando 1% de comissão sobre os valores movimentados aos sócios da empresa.

Conforme o art. 73 da Lei nº 4.502/64, conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 (sonegação) e 72 (fraude). Todos os envolvidos, sob o comando de Alberto Youssef, agiram com unidade de desígnios visando a lavagem de dinheiro, a sonegação fiscal e a remessa ilegal de divisas ao exterior.

As operações de câmbio para pagamento de importações inexistentes foram uma prática reiterada durante vários anos. As referidas operações de câmbio não passaram de uma simulação e não corresponderam ao negócio real, que deveria ser a importação de mercadorias.

A caracterização de atos como simulados deve estar baseada na existência de dois negócios jurídicos (um real e um aparente) e a intenção.

SIMULAÇÃO, conforme Marco Aurélio Greco: Para os fins da presente análise, importante é observar que, nela, há um negócio aparente celebrado entre as partes, ao mesmo tempo que há um segundo negócio jurídico, este real e querido pelas partes, mas que não resulta visível. Além disso, a duplicidade de negócios existe, pois as partes têm a intenção de esconder o negócio real (fiscalmente mais oneroso)¹⁴.

Os atos praticados pela Indústria e Comércio de Medicamentos Labogen revestem-se da existência dos dois negócios jurídicos e da intenção: 1) negócio jurídico aparente = operações de câmbio para pagamento de importações de mercadorias; 2) negócio jurídico real = operações de câmbio fraudulentas; 3) intenção = evasão de divisas. A Indústria e Comércio de Medicamentos Labogen ao efetuar operações de câmbio simuladas tinha total conhecimento de que as importações de mercadorias não existiam. Portanto, agiu com dolo.

O ato formalmente praticado foi a celebração de inúmeros contratos de câmbio sob a rubrica de "Importação - Câmbio Simplificado", mas o ato real, volitivo, verdadeira e efetivamente praticado e desejado, foi a evasão de divisas e a supressão de tributos.

Não se trata, assim, de exigência escorada na presunção do art. 61 da Lei nº 8.981/95, que se pauta, apenas, na falta de esclarecimento da causa ou do beneficiário de pagamentos. Aqui a autoridade fiscal desconstituiu a causa simulada para as operações e também demonstrou as razões pelas quais Alberto Youssef tinha interesse em ocultar as remessas ao exterior, até porque o procedimento fiscal já tinha por base denúncia do Ministério Público Federal, na qual restou apurado que *o denunciado YOUSSEF estruturou um sistema complexo de remessas ao exterior e evasão de divisas, valendo-se de empresas de fachada e offshores, simulando contratos de importação, visando realizar contratos de câmbio fraudulentos.*

¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3ª edição, 2011, Dialética, p. 276.

Este Colegiado, em antiga composição¹⁵, validou a qualificação da penalidade em circunstâncias semelhantes, nos termos do voto condutor da ex-Conselheira Viviane Vidal Wagner no Acórdão nº 9101-004.597:

Embora o recurso voluntário questionasse a autenticidade dos documentos e dados acima enumerados, o acórdão recorrido não se manifestou sobre tais argumentos. Com efeito, a decisão recorrida sequer citou os elementos de prova reunidos e enumerados pela autoridade fiscal. Tampouco se manifestou acerca das conclusões da fiscalização – nada disse a respeito da relação entre o contribuinte e BEACON HILL, ou entre ele e as ordens de pagamento. Embora nada diga expressamente, não se pode negar que o julgador a quo reconheceu a relação entre o contribuinte e os fatos geradores, tanto assim que manteve o lançamento em sua essência, pois o cancelamento parcial se deu apenas pelo reconhecimento da decadência.

Em verdade, verifica-se que o fundamento que norteou a decisão recorrida reside nesta frase: *“Não há que se falar, portanto em dolo, fraude ou simulação no âmbito tributário e em relação, especificamente ao imposto de renda na fonte”*. A frase antecedente é a premissa que orienta as conclusões acerca da multa de ofício e do prazo de decadência: *“logo a multa incidente sobre a exigência de Imposto de Renda na Fonte é de 75% (setenta e cinco por cento)”* e *“Em consequência, o prazo decadencial para exigência de IRF é de cinco anos contados de cada fato gerador”* (grifou-se).

Ora, ao assim proceder, o relator do voto condutor deixou consignada a sua premissa no sentido de que quando se tratar de lançamento de ofício de tributo que deveria ter sido recolhido na fonte - como o IRRF - não haveria espaço para se cogitar das hipóteses de dolo, fraude e simulação, previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, pois, em tais hipóteses a conduta subjetiva do contribuinte limitar-se-ia ao mero inadimplemento do recolhimento devido.

Discordo da premissa referida, uma vez que considero ser possível, sim, que a prática das condutas de fraude, dolo ou simulação ocorram conjuntamente com a ausência de retenção na fonte do tributo.

Entendo que a decisão recorrida baseou-se em tese inaplicável ao caso concreto – de que seriam excludentes as condutas que caracteriza a falta de retenção de imposto na fonte e aquela que caracteriza dolo, fraude ou simulação. E, partindo de premissa inadequada, chegou a conclusões que contrariam francamente a evidência de prova nos presentes autos.

No caso em litígio, a conduta não se limitou à simples inobservância do dever de recolhimento do IRRF.

O trabalho fiscal demonstrou o que aparenta ser um que um elaborado esquema de lavagem de dinheiro, onde o contribuinte, através de ordens de pagamento a débito de uma sub conta denominada Basiléia, determinava ao Beacon Hill o pagamentos a terceiros.

O complexo *modus operandi* do contribuinte com o intuito consciente de esconder a prática do ilícito foi descrito detalhadamente no relatório de trabalho fiscal, de onde se destaca o seguinte trecho (fl.27):

As transações discriminadas nos documentos à folhas 80 a 92 se referem a ordens de pagamento cumpridas pelo Beacon Hill a débito da sub-conta BASILEIA e para crédito de terceiros, sob ordem da STONE BROTHERS COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E ESPORTAÇÃO LTDA. Esses **pagamentos ordenados pela empresa, no entanto, não foram registrados em sua contabilidade**. Não tendo sido registradas na contabilidade nem apresentada a

¹⁵ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiu na matéria a Conselheira Livia De Carli Germano.

documentação que deu suporte às transações que suscitaram essas transferências, os desembolsos foram considerados como pagamento sem causa e tributados na fonte a luz da legislação vigente. (grifou-se)

Assim, resta demonstrado que o conjunto probatório suporta as conclusões da autoridade fiscal, no sentido de atribuir ao contribuinte conduta consciente e deliberada, com o específico intuito de viabilizar pagamentos à margem da contabilidade e do controle de órgãos fiscalizatórios, entre estes a Receita Federal do Brasil. O conjunto de mensagens, instruções, documentos cadastrais e avenças demonstram claramente a relação da empresa autuada (e seus sócios) com os pagamentos operados pelo “preposto” BEACON HILL.

Nesse sentido, entendo que a conduta se amolda a hipóteses previstas na Lei no 4.502/64:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II- das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (grifou-se)

Com base no conjunto probatório, concordo com as conclusões da fiscalização ao fim do relatório de autuação:

(...) está clara também a configuração de **dolo e fraude** para efetuação e ocultação da autoria dos desembolsos efetuados, **situação que também desloca o início da contagem do prazo decadencial da norma do art. 150 § 4º para a do art. 173, inciso 1 do CTN** e determina a **qualificação da multa de ofício**. (grifou-se)

Assim, reconhecido o dolo e a fraude descritos da Lei 4.502/64, aplica-se a multa qualificada de 150%, a teor do art. 44 da Lei nº 9.430/96. (*destaques do original*)

Também aqui o *complexo modus operandi do contribuinte com o intuito consciente de esconder a prática do ilícito foi descrito detalhadamente no relatório de trabalho fiscal*. Como expresso no voto condutor do acórdão recorrido, *no caso dos autos, a remessa de divisas para o exterior se processou mascarada sob a forma de pagamento de importações que nunca existiram. Está evidenciado, portanto, o intuito de impedir o conhecimento do fato gerador. Além disso, as infrações foram praticadas em ajuste doloso, levado a feito por mais de duas pessoas, caracterizando o conluio*.

Em tais circunstâncias, o fato de as remessas restarem sem causa e sem beneficiário identificados quando afastada a simulação praticada pelos sujeitos passivos, a ensejar incidência na forma do art. 61 da Lei nº 8.981/95, e não sob a alíquota ordinária de remessas ao exterior, não se preta a afastar o dolo presente na ocultação da real causa e do verdadeiro beneficiário destas remessas. Tivessem a causa e o beneficiário dos pagamentos no exterior sido demonstrados e poder-se-ia cogitar da incidência limitada à alíquota de operações regulares de remessa ao exterior. Sem isto, correta a incidência sob alíquota majorada na forma do art. 61 da Lei nº 8.981/95, que em nada obsta a qualificação da penalidade.

Como bem expresso na decisão de piso, não procede o argumento de que a alíquota de 35% já conteria uma natureza de sanção, afastando a possibilidade de cumular o IRRF com multa, vez que tributo não é penalidade e, a despeito da alíquota de 35% de Imposto de Renda na fonte, é cabível a qualificação da multa.

De fato, a determinação do tributo sob estes parâmetros decorre, tão só, da sistemática estabelecida pelo legislador para suprir a omissão da fonte pagadora em identificar o beneficiário e a causa do pagamento e, assim, permitir a determinação do valor efetivamente devido. Se esta omissão está associada a práticas para ocultar a ocorrência do pagamento sob operações que não se sujeitariam a tributação, cabível é a aplicação da multa qualificada qualificação da multa.

Logo, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial do responsável tributário Alberto Youssef.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada.