Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13896.721615/2014-91

Processo nº	13896.721615/2014-91
Recurso	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-006.116 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	13 de maio de 2022
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL
	ROCK STAR MARKETING, PROMOCOES E EVENTOS LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MULTA AGRAVADA. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. ACÓRDÃO QUE APLICA ENTENDIMENTO DE SÚMULA. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático e legislativo distinto, concernente à falta de atendimento a intimações que não motivaram o arbitramento dos lucros, mormente se a decisão recorrida está pautada, apenas, na falta de apresentação de livros e documentos que ensejaram o arbitramento dos lucros, e não foram manejados embargos para suscitar a existência de eventuais outros descumprimentos motivadores o agravamento da penalidade.

RECURSO ESPECIAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. ACÓRDÃOS CONVERGENTES. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial quanto tanto o acórdão recorrido quanto o paradigma tenham analisado a responsabilidade da mesma pessoa física em circunstâncias fáticas semelhantes, chegando à mesma conclusão.

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos. Ausente esta prova, a representatividade dos depósitos de origem não comprovada é insuficiente para justificar a exasperação da penalidade.

DECADÊNCIA. Mantida a exoneração da qualificação da penalidade, resta inalterada a regra decadencial aplicada no acórdão recorrido.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIAS ADMINISTRADORAS. LARANJAS. IMPOSSIBILIDADE.

Não se verifica adequada a inclusão de responsáveis no polo passivo da obrigação tributária quando não comprovados nem a prática de atos de administração ou gestão da empresa por parte de tais pessoas, nem o auferimento de qualquer benefício econômico na situação que constitua o fato gerador. Ausência dos pressupostos para a aplicação, respectivamente, dos artigos 135, III e 124, I, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação às matérias "multa qualificada" e "decadência", nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, conhecer da matéria "multa qualificada", vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram pelo não conhecimento; votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob; (ii) por voto de qualidade, conhecer da matéria "decadência", vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo não conhecimento; (iii) por maioria de votos, não conhecer da matéria "multa agravada", vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo conhecimento; (iv) no mérito, em na parte conhecida, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões do voto vencedor, cada um por fundamentos distintos, os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca. Em relação ao Recurso Especial dos Coobrigados, acordam em: (a) por unanimidade de votos, conhecer dos recursos de Soiany Coelho e Sibely Coelho e não conhecer do recurso de Sônia Mariza Branco; (b) por maioria de votos, dar provimento aos recursos de Soiany Coelho e Sibely Coelho para excluí-las do polo passivo da obrigação tributária, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhes provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luis Henrique Marotti Toselli, e, por fundamentos distintos, o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Documento nato-digital

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelos sujeitos passivos (responsáveis) em face do acórdão 1301-002.749, de 21 de fevereiro de 2018, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1301-002.749

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009, 2010

LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS LEGAIS PRESENTES.

Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente quando se verificam presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária e não restar caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS.

Incabível a exclusão de depósitos bancários que se alega serem provenientes de transferências entre contas de mesma titularidade quando não comprovadas com documentação hábil e idônea.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, exceto quando o sujeito passivo tenha se utilizado de dolo, fraude ou simulação, ou quando ausente o pagamento antecipado, hipóteses em que o prazo é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

Documento nato-digital

Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO.

Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO LEGAL. SIMPLES OMISSÃO DE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE

Omissão de receita baseada em presunção legal, sem qualquer outra circunstância ligada à ocorrência do fato gerador não pode ensejar a qualificação da penalidade. O fato de a pessoa jurídica estar constituída em nome de interpostas pessoas não altera qualquer característica atinente à ocorrência do fato gerador, inclusive no que toca à identificação de movimentação financeira incompatível com a renda, uma vez que as contas bancárias em questão estavam todas em nome da pessoa jurídica autuada, não se aplicando o disposto na Súmula CARF nº 34, mas sim os enunciados das Súmulas CARF nº 14 e nº 25.

MULTA AGRAVADA. REDUÇÃO.

Incabível a aplicação da multa de ofício majorada em 50%, quando não se encontram materializados nos autos, de forma inequívoca, os pressupostos previstos na legislação tributária para sua majoração.

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

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto deelementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da autuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.

Acordam os membros do colegiado: (I) por unanimidade de votos negar provimento ao recurso de ofício e aos recursos voluntários dos coobrigados. Os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Bianca Felícia Rothschild acompanharam pelas conclusões o voto do Relator em relação aos recursos dos coobrigados. II) No que se refere à exigência do crédito tributário da

Documento nato-digital

pessoa jurídica: (i) por unanimidade de votos rejeitar as arguições de nulidade; (ii) em relação à infração 0001 (depósitos bancários de origem não comprovada), por maioria de votos acolher a arguição de decadência para exonerar o crédito tributário de IRPJ e de CSLL da infração relativa a relativo ao 1º trimestre do ano-calendário de 2009, e, no mérito, dar provimento parcial aos recursos para reduzir a multa de ofício para o percentual de 75%, vencida a Conselheira Milene de Araújo Macedo que votou por negar provimento aos recursos voluntários, nos termos do voto do relator.

Observo que foram apensados a este processo -- e serão julgados nesta oportunidade -- as peças juntadas aos processos 10880.745768/2019-10 (Sibely Coelho) e 10880.745775/2019-11 (Sonia Mariza Branco), 10880.745739/2019-58 (Soiany Coelho). Apenso a este processo há também o de no. 13896.721617/2014-81, referente à representação fiscal para fins penais.

Breve síntese da autuação fiscal

Trata-se de auto de infração lavrado contra a contribuinte ROCK STAR MARKETING, PROMOÇÕES E EVENTOS LTDA, no regime de lucro arbitrado, com a descrição de três infrações:

1) presunção de omissão de receitas, nos anos-calendário de 2009 e 2010, provenientes de depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei n° 9.430/1996) – com multa de ofício qualificada e agravada de 225%.

2) arbitramento do lucro originalmente declarado sob o regime do lucro presumido, nos anos-calendário de 2009 e 2010, com fundamento no art. 530, III, do RIR/1999, por ausência de apresentação dos livros e documentos de sua escrituração – com multa de ofício de 75%;

3) omissão de receitas de prestação de serviços em geral, no ano-calendário de 2010, constatada por meio das notas fiscais emitidas e não declaradas (art. Arts. 532 do RIR/99), com multa qualificada de 150%.

O auto de infração imputou responsabilidade solidária a Adir Assad, Sonia Mariza Branco, Sibely Coelho, Soiany Coelho (todos com fundamento nos artigos 124, I e 135, III, do CTN), bem como de Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda. e Santa Sonia Empreendimentos Imobiliários Ltda. (estas últimas com fundamento no artigo 124 do CTN).

O voto condutor do acordão recorrido (i) negou provimento ao recurso de ofício (que tratava da multa agravada, aplicada à presunção de omissão de receitas), (ii) negou provimento aos recursos voluntários dos coobrigados, e (iii) especificamente quanto à presunção de omissão de receitas por depósitos bancários: a) reconheceu a decadência de IRPJ e CSLL para o 1º trimestre do ano-calendário de 2009, e b) desqualificou a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Documento nato-digital

Destaco trecho do voto condutor do acórdão recorrido em que este observa que não foi apresentada defesa quanto à multa qualificada aplicada à tributação das receitas por omissão direta, de modo que quanto a esse ponto a qualificação restou fora de discussão:

> No caso concreto, em primeiro lugar, há três infrações, a saber: a primeira referente à diferença de imposto em razão do arbitramento, lançada com multa de 75%; a segunda, refere-se a R$ 3.961.400,00 de notas fiscais emitidas no período de março a dezembro de 2010 e não oferecidas à tributação, lançada com multa de 150% e a terceira referente a omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, ou seja, baseada em presunção legal, com multa de 225%.
>
> As recorrentes questionam somente a qualificação da penalidade para a infração referente a depósitos bancários. Como não houve questionamento da infração referente a omissão de receitas baseadas nas notas fiscais não escrituradas, desde a impugnação, sua exigência tornou-se definitiva desde então, conforme já evidenciado pela decisão de primeira instância.

Recursos especiais

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional aponta divergências de interpretação de legislação tributária em relação às seguintes matérias: (i) multa agravada (paradigmas 9101-001.487 e 1101-001.226); (ii) multa qualificada (paradigmas 1401-002.206 e 103-23.495); e (iii) decadência (paradigma 105-15.955).

Em 14 de junho de 2018 Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, assim consignando:

> (...)
>
> O acórdão recorrido enfrentou situação em que foram lavrados autos de infração de IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins), para os anos-calendário de 2009 e 2010, decorrentes de omissão de receitas provenientes de depósitos bancários de origem não comprovada, e de omissão de receitas de prestação de serviços em geral, no ano-calendário de 2010, constatada por meio das notas fiscais emitidas e não declaradas pela contribuinte. Foi arbitrado o lucro da pessoa jurídica, tendo em vista que o contribuinte, sendo intimado, não apresentou os livros e documentos de sua escrituração.
>
> Deste modo, há três infrações no lançamento: uma referente a omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, com multa agravada e qualificada (225%); uma referente à diferença de imposto em razão do arbitramento, lançada com multa de 75%; e a última referente a notas fiscais emitidas no período de março a dezembro de 2010 e não oferecidas à tributação, lançada com multa qualificada (150%).
>
> A infração referente à omissão de receitas baseadas nas notas fiscais não escrituradas não teve a multa qualificada questionada pelo contribuinte, tornando-se esta definitiva desde a impugnação. Sendo relativa apenas a 2010, não envolve período decadente. Então o acórdão recorrido decidiu somente sobre a qualificação e o agravamento da penalidade para a infração referente aos depósitos bancários, considerando-os incabíveis. Decidindo incabível a multa qualificada, decidiu também pela decadência do IRPJ e da CSLL referentes ao primeiro trimestre de 2009.

Documento nato-digital

Transcrevo, para auxílio na elucidação dos acontecimentos, parte da descrição dos fatos do Recurso Especial (I. DOS FATOS):

> *"Consta nos autos que, em 01/10/2013, a Polícia Federal deflagrou uma ampla operação baseada nas investigações primárias da **CPMI do Cachoeira**, com ampla cobertura da mídia nacional, chamada "Operação Saqueador", com busca e apreensão nas **empresas de fachada** controladas pelos Sr ADIR ASSAD e MARCELLO JOSÉ ABBUD em São Paulo, entre elas a ROCK STAR MARKETING PROMOÇÕES E EVENTOS LTDA. As empresas **controladas pelo Sr Adir Assad**, e investigadas por essa operação são todas **registradas em nome de interpostas pessoas (laranjas)**, todas com vínculos profissionais e pessoais com este senhor.*
>
> *(...)*
>
> *Dentre a documentação apreendida pela Polícia Federal e compartilhada com a fiscalização, constavam Notas Fiscais de prestação de serviços emitidas pela contribuinte, compreendendo o ano calendário de 2010, e que estão demonstrados no Anexo 1 – Notas Fiscais Rock Star Promoções – Polícia Federal.*
>
> *O contribuinte foi considerado inapto em 28/08/2013.*
>
> *(...)*
>
> *Conforme já mencionado, o contribuinte, intimado a apresentar os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, nada apresentou, sendo tributado com base no LUCRO ARBITRADO na totalidade de suas receitas tributáveis.*
>
> *Foi aplicada a multa de 150% nos termos do art. 44, I, parágrafo 1º, da lei nº 9.430/96.*
>
> *Também, pelo fato de o contribuinte não ter, em momento algum do procedimento fiscal, apresentado esclarecimentos para o não atendimento das intimações, que foram várias, Termo de Início de Procedimento Fiscal, Termo de Constatação e Reintimação, Termo de Constatação e Reintimação nº 2, Termo de Intimação Fiscal n° 1 e Termo de Reintimação e Intimação, houve o agravamento da multa de lançamento de ofício, aumentada pela metade, conforme § 2o do art. 44 da Lei n° 9.430, de 27/12/1996."*

Passemos à análise da primeira matéria: **multa agravada**.

Dando provimento parcial à impugnação, a DRJ acatou o pedido de redução da multa de ofício do percentual de 225% para 150%, entendendo que não houve embaraço à fiscalização. Devido ao valor do crédito exonerado, houve recurso de ofício ao CARF. O acórdão recorrido, conforme ementa acima transcrita, negou provimento ao recurso de ofício.

Primeiramente, transcrevo abaixo trecho do relatório do acórdão recorrido que descreve as intimações não atendidas, circunstância importante para a caracterização da divergência, uma vez que ambos os paradigmas, como se verá, apresentam como argumento para a multa agravada, entre outros, o fato das intimações não atendidas não solicitarem apenas os livros contábeis e fiscais cuja ausência ensejou o arbitramento, mas também outros elementos necessários à auditoria fiscal:

> *"Consta no processo que, em 02/10/2012, foi lavrado o Termo de Inicio de Procedimento Fiscal, com ciência da contribuinte em 05/10/2012, solicitando a apresentação dos livros Diário, Caixa, Registro de Entradas de Mercadorias,*

Documento nato-digital

Registro de Saídas de Mercadorias, Registro de Apuração de ICMS, notas fiscais de saídas de mercadorias e/ou serviços, arquivos digitais de notas fiscais de entrada e saída e extratos bancários de contas em instituições financeiras.

(...)

Em 15/01/2013 foi lavrado o Termo de Constatação e Reintimação Fiscal, com ciência da contribuinte em 18/01/2013, reintimando-a a apresentar os documentos solicitados no Termo de Início de Procedimento Fiscal. A contribuinte não atendeu a nenhuma dessas intimações.

(...)

Como a contribuinte não apresentou a documentação solicitada, foram expedidas RMF para o Banco HSBC, Banco Citibank S/A (2010), Banco Santander/Real.

Em seguida a contribuinte foi intimada a comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos depósitos efetuados nas contas correntes existentes nos bancos antes relacionados."

Sobre a matéria, diz o voto do acórdão recorrido, quando trata do recurso de ofício:

"No que diz respeito ao agravamento da penalidade em 50%, nos termos do § 2º do art. 44 da Lei n° 9.430, de 27/12/1996, correta a conclusão da decisão recorrida de que a previsão para o agravamento é a falta de prestação de esclarecimentos, o que não ocorreu no caso concreto, onde o contribuinte prestou os esclarecimentos, informando não possuir os livros contábeis e fiscais solicitados.

Especificamente em relação ao agravamento da penalidade na hipótese em que houve ausência de apresentação de livros e documentos, e tal omissão implicou o arbitramento de lucros, a impossibilidade de agravamento da penalidade é pacífica, a ponto de ser alvo de enunciado de Súmula, nos termos a seguir reproduzidos:

Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de oficio, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Desse modo, voto por negar provimento ao recurso de ofício."

Abaixo a ementa do primeiro paradigma, Acórdão nº 9101-001.487 (CSRF), de 25/10/2012, processo administrativo 10730.005550/2003-85, que deu provimento ao recurso especial da procuradoria para restabelecer a multa agravada. Trata do IRPJ referente aos anos-calendário de 1998 a 2002.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – É necessária a qualificação e individualização da conduta nos tipos dos artigos 71, 72, e 73 da Lei 4.502/64. A tipificação e individualização deve se reportar aos fatos no respectivo período de apuração do tributo cujo lançamento se acompanhou da imputação de multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO. NÃO ATENDIMENTO À FISCALIZAÇÃO. MAJORAÇÃO. CABIMENTO.

Documento nato-digital

> *O não atendimento a reiteradas intimações fiscais, mesmo diante do alerta de que a sua desatenção poderia ter como conseqüência a majoração da multa de ofício, por embaraço à fiscalização, evidenciando absoluto descaso quanto aos trabalhos a serem desenvolvidos pela autoridade fiscal, enseja a majoração da multa de ofício.*

Destaco, em relação à matéria, trechos do voto vencido, que prevaleceu quanto ao agravamento da penalidade:

> *"Como já informado, a multa de ofício foi majorada em todo o período fiscalizado, pelo não atendimento às intimações da autoridade fiscal, sendo que sobre o imposto apurado nos períodos de 31/03/1998 a 31/12/2000 essa multa foi da ordem de 112,5% (multa de oficio de 75% agravada) e, a partir de janeiro de 2001, trimestres encerrados em 31/03/2001 a 31/12/2002, foi também qualificada, aplicando-se a alíquota de 150%, prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, entendendo a fiscalização que a alteração contratual realizada em 2001, objetivando a inclusão de novos sócios, fora ato simulado, sendo essa a razão que ensejou sua elevação para 225%.*
>
> *O arbitramento do lucro foi realizado com fulcro no inciso III do art. 530, do RIR/99.*
>
> *Feita essa descrição dos fatos, passo à sua apreciação, iniciando pela análise do* ***agravamento da multa de ofício, de 75% para 112,5%,*** *lançada em relação a todos os períodos fiscalizados, em razão do não atendimento às intimações fiscais com vistas à apresentação dos livros da sua escrituração e de outros elementos necessários à realização da auditoria fiscal.*
>
> *Neste ponto, entendo que a decisão recorrida merece ser reformada, porquanto não se trata de mera falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais, mas de não atendimento a reiteradas intimações e até mesmo de descaso às investidas da autoridade fiscal na penosa busca empreendida para a localização dos seus responsáveis, consoante se pode extrair da descrição contida no Termo de Constatação Fiscal de fls. 14 a 35. Importante ressaltar que nas repetidas intimações a fiscalização fez ver que o não cumprimento ao que se estava solicitando poderia ter como consequência a majoração da multa de ofício, por embaraço à fiscalização, alerta que de nada serviu para que fosse dispensada a atenção que, por lei, é obrigatória para o desenvolvimento da ação fiscal."*

Confrontando acórdão recorrido e paradigma, vê-se que tratam de situações fáticas muito semelhantes. Estão presentes as circunstâncias de arbitramento do lucro e não atendimento a reiteradas intimações. De acordo com o relatório do acórdão recorrido, assim como no paradigma as intimações não atendidas não solicitavam apenas livros contábeis e fiscais, mas também outros elementos necessários à auditoria fiscal (notas fiscais de saídas de mercadorias e serviços, arquivos digitais de notas fiscais, extratos bancários, etc.).

As conclusões, contudo, são contrárias, o paradigma decidindo pela majoração da multa de ofício em 50% e o acórdão recorrido decidindo por sua improcedência. Caracteriza-se, portanto, a divergência suscitada.

Passemos agora ao segundo paradigma da primeira matéria. Abaixo, itens relacionados ao tema da ementa do Acórdão nº 1101-001.226 (1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção), de 03/12/2014, processo administrativo 13896.000464/201019, que negou provimento ao recurso voluntário nesta matéria. Trata do IRPJ referente aos anos-calendário de 2005 a 2007.

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

Documento nato-digital

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO E DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

(...)

MULTA AGRAVADA. FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.

DESÍDIA. MÁ-FÉ.

Mantém-se o agravamento da penalidade quando configurada a desídia ou o descaso com a investigação levada a efeito pelos agentes fiscais, tendo em conta que as reiteradas intimações da Secretaria da Receita Federal do Brasil RFB foram completamente ignoradas pelos envolvidos no esquema fraudulento, não tendo nenhum deles se dado ao trabalho, sequer de justificar as supostas dificuldades encontradas na apresentação da documentação solicitada.

ARBITRAMENTO. COMPATIBILIDADE. Se as intimações exigem outros esclarecimentos para além dos livros e documentos cuja falta enseja o arbitramento dos lucros, o agravamento subsiste.

Na decisão, acordaram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário relativamente ao agravamento da penalidade.

A recorrente trancreveu trecho do relatório do acórdão paradigma que evidencia a situação fática:

"Desde o início do procedimento fiscal, em 27/08/2007, os estabelecimentos matriz e filial da contribuinte encontravam-se fechados, e tentativa de ciência postal do termo de início de ação fiscal dirigido ao estabelecimento matriz retornou com a indicação "Mudou-se". As intimações fiscais publicadas por meio de edital não foram atendidas, ensejando a obtenção dos ***extratos bancários*** *por meio de Requisições de Movimentação Financeira, seguida de novas intimações para comprovação da origem dos depósitos bancários verificados de 01/2005 a 06/2007, e apresentação dos* ***livros contábeis e fiscais*** *do mesmo período. A autoridade fiscal também exigiu esclarecimentos acerca da falta de apresentação de DIPJ no ano-calendário 2006 e obteve, junto à Delegacia Regional Tributária de Osasco, as receitas informadas pela contribuinte nas Guias de Informações GIA entregues ao Fisco Estadual. Além disso, a contribuinte apresentara à Justiça Federal "Parecer Técnico Contábil – Aferição da Capacidade Financeiro Operacional" elaborado por Pegasus Consultoria Econômica Ltda, demonstrando as vendas efetuadas de 12/2005 a 05/2007. Comparando os montantes mensais apurados em GIA, em DIPJ, em depósitos bancários e no "Parecer Pegasus", a autoridade fiscal atribuiu como receita mensal o maior valor dentre os indicados, apurando montantes de R$ 1.980.126,20 em dezembro/2005, R$ 123.195.819,70 em 2006 e R$ 64.265.100,04 em 2007 (até junho). Destacou a possibilidade de a contribuinte ter utilizado contas bancárias de terceiros para realizar operações que superaram os valores movimentados nas contas bancárias alcançadas durante o procedimento fiscal e arbitrou o lucro trimestralmente em razão da falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais exigidos durante o procedimento fiscal."*

Trancreveu, ainda, trecho do voto:

Documento nato-digital

> *"Os argumentos assim reproduzidos também demonstram que em nada aproveitam ao recorrente as alegações de extravio da documentação apreendida, e conseqüentes referências a motivo de força maior e responsabilidade do Estado, ou a indicação da petição apresentada em 13/02/2009 na DRF/Barueri,* ***devendo ser mantido o agravamento da penalidade pelas razões antes expostas, até porque não se verificou apenas a circunstância cogitada na Súmula CARF nº 96*** (A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de oficio, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros), ***mas também a falta de atendimento a intimações que exigiram a comprovação do ingresso de recursos dos sócios para constituição do capital da empresa, a apresentação de extratos bancários, a comprovação da origem dos valores depositados em suas contas correntes, e justificativas para a falta de entrega de DIPJ****. Aliás, este rol de exigências demonstra que, caso se cogite de a alegada garantia constitucional acerca do sigilo bancário justificar a falta de atendimento às intimações, por parte da pessoa jurídica, para apresentação dos extratos bancários, contrariamente a todos os dispositivos legais que determinam a guarda dos documentos de suporte da escrituração comercial, ainda assim subsistiriam solicitações fiscais não atendidas, acerca de outros elementos comprobatórios, a justificar o agravamento da penalidade."*

Este segundo paradigma também enfrentou situação muito próxima daquela do acórdão recorrido. Novamente estão presentes as circunstâncias de arbitramento do lucro e não atendimento a reiteradas intimações, que não solicitavam apenas livros contábeis e fiscais, mas também diversos outros elementos necessários à auditoria fiscal.

Aqui também as conclusões, em situações semelhantes, são opostas, o paradigma decidindo pela majoração da multa de ofício em 50% e o acórdão recorrido decidindo por sua improcedência. Caracteriza-se, portanto, a divergência suscitada.

Assim, em relação à matéria **multa agravada**, concluo pelo atendimento aos pressupostos de admissibilidade.

Na sequência, a segunda matéria – multa qualificada.

Temos, no relatório do acórdão recorrido, uma descrição do ocorrido:

> *"Foi aplicada a multa de ofício qualificada (150%), tendo em vista a constatação de sonegação fiscal caracterizada pela omissão de vultosas quantias de receita auferida nos anos-calendário de 2009 e 2010. Foi constatado que a fiscalizada utilizou-se de "laranjas" ou "testas de ferro" como já amplamente conhecido no jargão popular, que se tratam de interpostas pessoas do verdadeiro sócio da sociedade. É a situação em que a identidade do real sujeito passivo ou do seu responsável é encoberta pela figura de terceiro(s), de forma a prejudicar os interesses da Fazenda Pública, quando da realização financeira do crédito tributário devido, caracterizando-se, portanto, numa interposição fraudulenta. Os sócios de direito dessas empresas, geralmente, são de baixa capacidade econômica, não possuindo bens para garantir o crédito tributário numa eventual execução fiscal. Em troca de favores ou mediante pagamento, emprestam seus nomes para utilização escusa por parte de terceiros. Este expediente foi amplamente utilizado por esta sociedade e seus sócios de fato e de direito caracterizando as ações dispostas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30/11/1964."*

Sobre o tema, diz o voto do acórdão recorrido:

> *"A meu ver, os elementos apontados pela autoridade fiscal, e corroborados pela decisão de primeira instância não permitem concluir ter o contribuinte tenha*

Documento nato-digital

agido com dolo, de modo a caracterizar a sonegação a que alude o artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

Em primeiro lugar porque a autuação baseia-se única e exclusivamente em presunção legal de omissão de receitas baseada em depósitos bancários sem comprovação de origem. Nesse contexto, não havendo qualquer outra circunstância ligada à ocorrência do fato gerador, não se pode dar ensejo à qualificação da penalidade.

Não se desconhece o teor da Súmula CARF nº 34. Contudo, o fato de a pessoa jurídica estar constituída em nome de interpostas pessoas não caracteriza ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, hipótese que caracteriza a fraude a que alude o art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964. Frise-se que tal hipótese inclusive não gera qualquer dificuldade por parte do Fisco no que toca à identificação de movimentação financeira incompatível com a renda, uma vez que as contas bancárias em questão estavam todas em nome da pessoa jurídica autuada, não se aplicando o disposto na Súmula CARF nº 34, mas sim os enunciado das Súmulas CARF nº 14 e nº 25, que trata da simples omissão de receita, ou de omissão de receitas baseadas em presunção legal.

(...)

Portanto, o fato de a fiscalização acusar o contribuinte de possuir interpostas pessoas, embora possa surtir efeitos no que atine à responsabilidade tributária de terceiros, em nada altera as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada.

(...)

Assim, concluo que a fraude detectada tem a ver com a cobrança do crédito tributário, e não com sua constituição."

Vejamos o primeiro paradigma, Acórdão n° 1401-002.206 (1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção), de 22/02/2018, processo administrativo 13896.722333/2014-10. O acórdão tratou de idêntico caso de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, relativo à mesma fiscalização sobre empresas controladas por Adir Assad. Assim como o acórdão recorrido, decidiu sobre IRPJ e reflexos, referentes aos anos-calendário de 2008 a 2010. Abaixo, sua ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

PRELIMINAR. NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. IMPUGNAÇÃO.

Os documentos que fundamentam contestação a lançamento tributário devem ser apresentados juntamente com a impugnação administrativa.

INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. UTILIZAÇÃO. QUEBRA DE SIGILO. INOCORRÊNCIA.

Documento nato-digital

A utilização de informações bancárias obtidas junto às instituições financeiras constitui simples transferência à administração tributária, e não quebra, do sigilo bancário dos contribuintes, não havendo, pois, que se falar na necessidade de autorização judicial para o acesso, pela autoridade fiscal, a tais informações.

INCONSTITUCIONALIDADE. DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A instância administrativa não é foro apropriado para discutir inconstitucionalidade de normas, pois qualquer discussão sobre constitucionalidade deve ser submetida ao crivo do Poder Judiciário que detém, com exclusividade, a prerrogativa dos mecanismos de controle repressivo de constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO.

A instituição de uma presunção pela lei tributária transfere ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não aconteceu em seu caso particular.

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DA NORMA DO ART.173, I, DO CTN.

Mesmo em se considerando casos de dolo, fraude ou simulação é aplicável apenas a norma do art. 173, I, do CTN, considerando-se decaídos os créditos tributários constituídos a mais de cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderiam ter sido lançados.

AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.

A procedência do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica implica manutenção das exigências fiscais dele decorrente.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. INFRAÇÃO DE LEI. SÓCIOS DE DIREITO E DE FATO. INTERESSE NÃO COMPROVADO. IMPOSSIBILIDADE DE SOLIDARIZAÇÃO.

São solidária e pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, com interesse comum evidenciado nos autos, os sócios de fato e de direito da empresa. Excluem-se da responsabilização apenas aqueles sujeitos apontados cuja acusação não tenha apresentado provas dos atos irregulares ou do benefício auferido.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. EMPRESAS BENEFICIÁRIAS.

São solidariamente obrigadas à satisfação do crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, dentre elas as empresas receptoras de recursos dos sócios de fato e de direito da empresa.

DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO. RECEITA OMITIDA.

Valores depositados em conta bancária, cuja origem a contribuinte regularmente intimada não comprova, caracterizam receitas omitidas.

OMISSÃO DE RECEITAS. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Documento nato-digital

Verificada a omissão de receita, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL. NÃO APRESENTAÇÃO.

O imposto será determinado com base nos critérios do Lucro Arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527 do Regulamento do Imposto de Renda.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA AGRAVADA.

Em lançamento de ofício é devida multa agravada em 50,00%, calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago ou recolhido, quando demonstrado que o sujeito passivo não atendeu intimações para prestar esclarecimentos.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOLO. MULTA QUALIFICADA.

Em lançamento de ofício é devida multa qualificada, em percentual duplicado, calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago ou recolhido, quando demonstrada a presença de dolo na ação ou omissão do contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, constitui obrigação inseparável deste.

Diz o voto, no que se refere à multa qualificada:

"Interessante notar que no presente caso poderiam ser apresentados diversos argumentos contra a decisão de Piso, no entanto, os recorrentes não cuidaram de atentar a estes detalhes. Ora, se os próprios interessados não se apresentam para discutir a decisão atacada não cabe a este CARF suprir o munus processual destes. Por estas razões e concordando com os termos e as conclusões apresentadas pela Decisão de Piso, entendo que a mesma deve ser mantida na íntegra e, assim, em cumprimento ao disposto no art. 57, § 3º do RICARF, transcrevo, abaixo, a íntegra da decisão de Piso.

(...)

119. Além do agravamento supracitado, o autuante também qualificou a multa para 225,00%, igualmente para a parcela referente à Omissão de Receita por Presunção Legal – Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada, em razão de os valores constatados não terem sua origem esclarecida, com supedâneo no no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996:

(...)

121. No presente caso, o fato de a contribuinte não ter esclarecido a origem dos créditos bancários, no montante de R$ 110.866.110,84, configura o evidente intuito de sonegação, fraude e dolo descritos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, motivo para aplicação da multa qualificada de 150%, conforme atual § 1º (antigo inciso II) do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Não é lógico, razoável ou proporcional afirmar que esta diferença tão grande entre o declarado (R$ 50.983.041,85) e o que realmente aconteceu (R$ 110.866.110,84) decorre apenas de erro. Não é lógico, razoável ou proporcional afirmar que esta

Documento nato-digital

> *diferença tão grande entre a ausência de declaração e o que realmente aconteceu é uma inocente declaração inexata ou erro de fato.*
>
> *(...)*
>
> *125. A ação 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, justifica a multa qualificada. Assim, como neste caso, há evidência nos autos deste processo de que a autua ocultou a maior parte das suas receitas, furtando ao conhecimento do fisco a ocorrência do fato gerador do imposto.*
>
> *126. Portanto, a ação 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, justifica plenamente a multa qualificada, em razão da materialização das ações dispostas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30/11/1964."*

Vê-se que a decisão de primeira instância foi reproduzida, em obediência ao art. 57, § 3º, do Anexo II do RICARF, abaixo transcrito, sendo assim confirmada pelo acórdão recorrido.

> *Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:*
>
> *(...)*
>
> *§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.*
>
> *(...)*
>
> *§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)*

Verifica-se, pelos trechos acima reproduzidos, que paradigma e acórdão recorrido tratam de situações muito semelhantes, oriundas do mesmo procedimento de fiscalização, com omissão da maior parte das receitas apuradas para o período fiscalizado (receitas decorrentes da não comprovação da origem de depósitos bancários), e com iterposição de pessoas. Contudo, suas conclusões são opostas. Enquanto o acórdão recorrido decidiu que esses elementos não eram suficientes para a qualificação da multa de ofício, o paradigma concluiu que o fato da autuada ocultar a maior parte das suas receitas determina o dolo que justifica a multa qualificada. Caracteriza-se, pois, a divergência apontada em relação a este paradigma.

O segundo paradigma apontado para esta segunda matéria é o Acórdão nº 103-23.495, de 25/06/2008 (3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes), processo administrativo 13971.002207/2006-87, que negou provimento ao recurso voluntário. Refere-se ao IRPJ e reflexos, dos anos-calendário de 2000 a 2004. Abaixo, sua ementa, nos itens pertinentes:

> *Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. COMPROVAÇÃO - Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica,*

Documento nato-digital

regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004.

PRAZO DECADENCIAL. DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO - A existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte impõe que o termo inicial do prazo decadencial de 5 anos para constituição de créditos referentes ao IRPJ, submetido a lançamento por homologação, seja deslocado da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado. (...)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A prática reiterada de omissão de receitas conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96, com nova redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.

Para melhor caracterizar a divergência, a recorrente transcreveu trechos do paradigma:

"Foi aplicada a multa de 150%:

- sobre aqueles lançamentos tributários onde se apurou omissões de receitas oriundas de depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei n° 9.430/96);

- sobre o lançamento de omissão de receitas auferidas a título de comissões recebidas de diversas instituições financeiras.

(...)

Assoma claro nos autos que a empresa impugnante, de forma intencional e reiterada, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei n°4.502, de 1964, adiante reproduzido:

(...)

Nestes termos, como nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte, ao longo de vários anos, omitia receitas de forma contínua e reiterada (somente sabidas porque informadas por terceiros), por meio de DIRF, não se pode chegar a outra conclusão que não seja a de que o que houve, concretamente, foi conduta tendente a manter ao largo da tributação o montante dos seus ganhos auferidos.

(...)

Dessa forma, a prática de omitir receitas por mais de 3(três) anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o "evidente intuito de fraude". Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica "erros" de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador."

Documento nato-digital

Também aqui há similitude nos questionamentos enfrentados pelo acórdão recorrido e o paradigma suscitado. Em ambos há omissão de receitas oriundas de depósitos bancários, omitidas de forma contínua e reiterada, por longo período de tempo. E o paradigma conclui, contrariamente ao recorrido, que por este fato deve prosperar a multa qualificada. Novamente temos decisões em sentidos opostos na interpretação dos mesmos dispositivos legais, caracterizando a divergência.

Assim, em relação à matéria **multa qualificada**, concluo pelo atendimento aos pressupostos de admissibilidade.

Por fim, a terceira matéria – **decadência**.

Nesta matéria, a recorrente pondera que o acórdão recorrido, entendendo não ter restado caracterizada a ocorrência de fraude e concluindo pela desqualificação da multa, decidiu pela aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. E que, uma vez restabelecida a multa qualificada, tornar-se-á forçoso o afastamento da decadência, tendo em vista a aplicação do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Sobre a matéria, o acórdão recorrido posiciona-se da seguinte forma:

> *"Em relação à contagem do prazo decadencial, não se pode ignorar que o STJ entendeu em caráter definitivo (julgamento de recurso representativo de controvérsia, nos termos do art. 543C, do CPC/1973) que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, a questão do pagamento antecipado é relevante para definição do prazo, assim como a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme se observa na ementa do Resp 973.733/SC, 1ª Seção, Dje 18/09/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux:*
>
> *(...)*
>
> *No que tange ao IRPJ e à CSLL, à fl. 1811 do Termo de Verificação Fiscal a autoridade tributária autuante informa ter ocorrido retenções na fonte de imposto de renda e de CSLL, utilizando-se tais valores como dedução dos tributos exigidos de ofício. Portanto, havendo comprovação de pagamento antecipado em relação ao 1º trimestre de 2009, e tendo o auto de infração sido formalizado em junho de 2014, há de se reconhecer a decadência do crédito tributário de IRPJ e de CSLL do 1º trimestre de 2009, uma vez que o lançamento foi realizado após 5 anos contados da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.*
>
> *(...)*
>
> *Isso posto, a arguição de decadência suscitada pelas recorrentes deve ser parcialmente acolhida, extinguindo-se o crédito tributário de IRPJ e de CSLL relativo ao 1º trimestre do ano-calendário de 2009.''*

Cabe lembrar que a decisão sobre a multa qualificada e, consequentemente, sobre a decadência, refere-se apenas à infração de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, lançada com multa de 225%

Agora vejamos o paradigma: Acórdão nº 105-15.955, de 20/09/2006, da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, processo administrativo 10865.001696/2004-15, que rejeitou a preliminar de decadência arguida pelo sujeito passivo. Julgou auto de infração de IRPJ e reflexos, referentes ao ano-calendário de 1999. Abaixo, sua ementa:

> *INCONSTITUCIONALIDADE - A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade de leis e o contencioso administrativo não é o foro próprio para discussões dessa natureza, haja vista que a apreciação e a decisão de questões que versarem sobre*

Documento nato-digital

inconstitucionalidade dos atos legais é de competência doSupremo Tribunal Federal.

DECADÊNCIA - DOLO, FRAUDE, SIMULAÇÃO - Quando a autoridade lançadora demonstra que ocorreu dolo, fraude ou simulação, a decadência rege-se conforme o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional tendo em vista que o sujeito passivo utilizou-se de artifícios para ocultar a ocorrência do fato gerador.

DEPOSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS - Constituem omissão de receitas os valores correspondentes a depósitos ou créditos bancários para os quais a pessoa jurídica regularmente intimada não tenha justificado a origem de tais recursos.

MULTA QUALIFICADA - APLICABILIDADE E PERCENTUAL - Caracterizado o evidente intuito de fraude, pela prática reiterada de omitir receitas através da falta de contabilização da movimentação bancária, é aplicável a multa de ofício qualificada no percentual legalmente definido de 150%.

O relatório esclarece os fatos:

"O Auto de Infração de fls. 3/26, cientificado ao contribuinte em 06.12.2004, registra que a Recorrente foi autuada em razão de não haver justificado a origem de depósitos bancários mantidos em instituições financeiras e à margem da contabilidade, durante o ano-calendário de 1999, tendo a autuada apresentado declaração com opção pelo lucro presumido."

No voto, a preliminar de decadência é rejeitada nos seguintes termos:

"Observa-se que o auto de infração foi cientificado ao contribuinte em 06.12.2004 e compreende fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999, 3° e 4° trimestre, e que a Fiscalizada apresentou declarações com tributação pelo Lucro Presumido.

De pronto cabe observar que, ao contrário do que expôs a Recorrente a tributação do imposto de renda pessoa jurídica dar-se em bases trimestrais, sendo que, no que tange aqueles contribuintes que fazem opção pela tributação com base no lucro real há a opção de tributação anual efetuando recolhimentos mensais por estimativa.

(...)

Elemento importante na contagem do prazo é a multa agravada que desloca o momento do início da contagem para o artigo 173, inciso I do CTN.

Deste modo, tomando-se como marco inicial para a contagem da decadência o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ser efetuado temos que, o exercício seguinte para o 3º trimestre de 1999 é o exercício de 2000 e para o 4º trimestre de 1999 é o exercício de 2001.

Assim é que com referência ao 3º trimestre de 1999, vemos que em 01.01.2005, aconteceria (consertar tudo) a decadência e para o 4° trimestre de 1999, ocorreria a decadência em 01.01.2006.

Assim é que rejeito a preliminar de decadência do lançamento."

Verifica-se que o paradigma, no que diz respeito à decadência, trata de situação semelhante àquela do acórdão recorrido. Tendo o paradigma decidido que havia evidente intuito de fraude, pela prática reiterada de omitir receitas através da falta de

Documento nato-digital

> contabilização da movimentação bancária, foi mantida a multa de ofício qualificada de 150%. Por consequência, o momento do início da contagem foi deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme artigo 173, inciso I, do CTN.
>
> No presente processo, eram exatamente estas as características do lançamento efetuado: multa qualificada de 150% e prazo decadencial do art. 173, I do CTN. E aqui temos a mesma situação de prática reiterada de omissão de receitas. Porém, enquanto no paradigma decidiu-se favoravelmente à regra de decadência estabelecida no art. 173, I, no acórdão recorrido vetou-se a multa qualificada e decidiu-se pelo prazo decadencial estabelecido no art. 150, § 4º do CTN. Em situações fáticas semelhantes, acórdão recorrido e paradigma decidiram por regras de contagem de prazo decadencial distintas. Caracteriza-se, pois, a divergência apontada.
>
> É importante destacar que a segunda matéria – qualificação da multa e a terceira matéria – decadência relacionam-se entre si, na medida em que a regra de contagem do prazo decadencial foi determinada pela mesma conclusão, de ausência de omissão dolosa tendente a impedir o conhecimento do fato gerador, que determinou a redução da multa de ofício de 150% para 75%.
>
> Diante do exposto, concluo pela caracterização da divergência suscitada e, assim, pelo atendimento aos pressupostos de admissibilidade. Proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.
>
> (...)

Os responsáveis ADIR ASSAD e SANTA SÔNIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. apresentaram contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional questionando exclusivamente o mérito do recurso (fls. 2041 e ss.).

As responsáveis SOIANY COELHO, SIBELY COELHO E SONIA MARIZA BRANCO também apresentaram contrarrazões (fls. 2281 e ss.), em que questionam exclusivamente a admissibilidade do recurso (alegam matéria não prequestionada, omissão quanto à divergência e respectivo paradigma, acórdãos paradigmas que não se coadunam ao caso concreto).

A contribuinte ROCK STAR MARKETING, PROMOÇÕES E EVENTOS LTDA inicialmente opôs embargos de declaração contra o acórdão 1301-002.749, ora recorrido, apontando omissão em relação a argumento específico de nulidade do procedimento em face do descumprimento específico dos ditames do art. 4º do Decreto n° 3.724/2001. Tal recurso foi rejeitado em caráter definitivo por meio do despacho de fls. 2.305 e ss., de 08 de novembro de 2018.

A contribuinte então apresentou recurso especial, alegando divergência de interpretação da legislação tributária em relação à matéria cerceamento do direito de defesa: falta de apreciação de argumentos da impugnação, e apresentando como paradigma o acórdão 3401-003.851. Este recurso especial teve o seguimento negado em 17 de abril de 2019, por meio do despacho de fls. 2.348 e seguintes. Não houve agravo.

Os responsáveis ADIR ASSAD e SANTA SÔNIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. apresentaram recurso especial apontando divergências de interpretação da legislação tributária com relação às seguintes matérias: a) erro na identificação do sujeito

Documento nato-digital

passivo (paradigmas 106-17.264 e CSRF/04-00.296); e b) responsabilidade solidária de Santa Sônia (paradigma 3201-003.408). Este recurso especial teve o seguimento negado por meio do despacho de fls. 2.353 e ss.). Não houve agravo.

As responsáveis SOIANY COELHO, SIBELY COELHO e SÔNIA MARIZA BRANCO apresentaram recurso especial, apontando divergência de interpretação da legislação tributária em relação à matéria responsabilidade solidária, indicando como paradigmas os acórdãos 1402-002.140 e 1401-002.206 (fls. 2.140 e ss.). Este recurso especial inicialmente teve o seguimento negado por meio do despacho de fls. 2.367 e ss., de 17 de abril de 2019. Após a apresentação de agravo, tal recurso especial foi admitido com relação ao paradigma 1401-002.206, por meio do despacho de fls. 2.436 e ss., de 29 de janeiro de 2020.

O despacho em agravo assim caracterizou a divergência jurisprudencial alegada pelas responsáveis SOIANY COELHO, SIBELY COELHO e SÔNIA MARIZA BRANCO em seu recurso especial (grifos do original):

> (...)
>
> Passando-se à análise dos paradigmas, verifica-se que no Agravo as responsáveis tributárias não contestaram o exame levado a cabo no Despacho agravado em relação ao primeiro paradigma (acórdão nº 1402-002.140), razão pela qual resta definitivamente confirmado o não reconhecimento de dissídio jurisprudencial em relação a esse aresto.
>
> No que se refere ao segundo paradigma (acórdão nº 1401-002.206), tem-se que assiste razão às Agravantes quando referem que se equivoca o Despacho agravado quando registra que no aresto "*não se exclui a responsabilização das interpostas pessoas*".
>
> O trecho do paradigma destacado pelas ora Agravantes em seu Recurso Especial se refere à pessoa física responsabilizada tributariamente naquele processo, SANDRA MARIA BRANCO MALAGO, que era sócia de direito da autuada (SM TERRAPLANAGEM LTDA - EPP), sendo que "*os Srs. Adir Assad e Marcello José Abbud são os* ***verdadeiros sócios de fato*** *da autuada*" (grifos originais) e que "*as empresas estão registradas em nome de interpostas pessoas, todas com vínculos profissionais e pessoais com os retrocitados cidadãos*". E, como se vê a seguir, a imputação de responsabilidade tributária à sócia de direito em questão (interposta pessoa) foi, de fato, excluída. Confira-se:
>
> > Acórdão Paradigma (sublinhou-se, grifos originais)
> >
> > Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência dos períodos de apuração compreendidos entre janeiro e novembro de 2008. Também por unanimidade de votos, negar provimento aos recursos voluntários dos apontados como responsáveis solidários, à exceção do Sr. LUIS ROBERTO SATRIANI e da Sra. SANDRA MARIA BRANCO MALAGO, cujos recursos foram providos, nos termos do voto do Relator.
> >
> > (...)
> >
> > 78. Registra o autuante, no Termo de Verificação Fiscal (fl. 1614) que em 01/10/2013 a Polícia Federal deflagrou operação baseada nas investigações primárias da "CPMI do Cachoeira", denominada "Operação Saqueador", com busca e apreensão nas empresas de fachada controladas pelos Srs. Adir Assad e Marcello José Abbud em São Paulo, entre elas a S.M. Terraplenagem-EPP. As

Documento nato-digital

empresas estão registradas em nome de interpostas pessoas, todas com vínculos profissionais e pessoais com os retrocitados cidadãos.

(...)

131. A fiscalização reproduziu, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1654 a 1656), diversas reportagens da mídia em geral sobre as empresas investigadas na CPMI do Cachoeira, Operação Monte Carlo e Operação Saqueador, em que o próprio Adir Assad confirma ser o dono de fato destas empresas, e da vinculação do Sr. Marcello José Abbud. Assevera o autuante que as notícias veiculadas deixam claro toda a vinculação e engenharia montada pelos empresários acima citados, que em nenhum momento negaram que as empresas citadas são suas de fato.

132. Assim, constam nos autos, como se verá a seguir, um conjunto robusto de provas para demonstrar que os Srs. Adir Assad e Marcello José Abbud são os **verdadeiros sócios de fato** da autuada, e que contaram com a participação ativa dos sócios-administradores que constam nos registros da Jucesp, as irmãs Sônia Mariza Branco e Sandra Maria Branco Malago, e o empresário Luis Roberto Satriani.

(...)

SANTA SÔNIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA

161. A empresa Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda foi constituída em 19/12/1978, pelos sócios Adir Assad e sua esposa, Sônia Regina Assad. Em 01/08/2012, ocorreu alteração cadastral, com a saída dos mencionados sócios, tendo sido admitidas como sócias administradoras as filhas do casal, Nicole Ferreira Assad e Natalie Ferreira Assad (Ficha Jucesp às fls. 1205 a 1206). Importante frisar, que a grande maioria dos bens do casal Adir Assad e Sônia Regina Assad encontra-se registrado nesta empresa, e todos eles, a exceção de um automóvel BMW, foram adquiridos antes desta última alteração cadastral (Quadro às fls. 1680 e 1681 do T.V.F ilustra, com pormenores, a transferência de 11 (onze) bens para a Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda, conforme registros às fls. 1221 a 1305).

(...)

FOURS EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIOS LTDA ME

166. A sociedade foi constituída em 29/07/2008 por Sibely Coelho e Soiany Coelho, com endereço à Avenida Ceci nº 1.542, Planalto Paulista, São Paulo/SP (Ficha Jucesp às fls. 1308 a 1309), sendo que este endereço foi domicilio tributário de várias empresas do Grupo Rock Star do Sr. Adir Assad, com participação da Sra. Sônia Mariza Branco e suas filhas Sibely Coelho e Soiany Coelho.

(...)

SANDRA MARIA BRANCO MALAGO

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

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

Documento nato-digital

> Inobstante o TVF ter citado inúmeras vezes o nome desta interessada, não foram mencionados nem elementos de prova de benefício ou de realização de ato com infração à lei ou aos estatutos. A participação no esquema ilegal é evidente, no entanto esta participação se refere apenas à responsabilização penal ou civil. Para fins tributários e responsabilização de terceiros sobre um determinado crédito tributário há de se demonstrar, de forma cabal, a efetiva participação da interessada em atos ilegais em matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc.
>
> Isto não foi caracterizado pela fiscalização. O simples arbitramento e a participação em esquemas ilegais de desvio de dinheiro não pode ser transmutada para a esfera tributária sem que se provem os requisitos estabelecidos na norma acerca da demonstração dos atos, pelo art. 135, ou na demonstração do benefício auferido para o art. 124. **Por isso voto no sentido de dar provimento neste ponto, excluindo a responsabilidade solidária deste sujeito passivo**.

Afastada a conclusão de dissimilitude a que chegou o Despacho agravado, necessário avançar no cotejo entre os acórdão recorrido e paradigma a fim de confirmar ou não a similitude fática a vista de outros aspectos.

Nesse desiderato se identificam alguns pontos em comum entre os arestos cotejados.

Deveras, no acórdão recorrido às ora Agravantes SOIANY COELHO, SIBELY COELHO e SÔNIA MARIZA BRANCO, que, como no paradigma, eram sócias de direito administradoras, interpostas pessoas, também foi imputada responsabilidade tributária com fulcro tanto no art. 124, I, do CTN, quanto no art. 135, III, do mesmo Código.

E em ambos se examinou a responsabilização tributária de pessoa(s) física(s) em face da condição de interposta pessoa em empresa que operava em lavagem de dinheiro, com a participação de pessoas e empresas comuns às responsabilizadas no presente processo (como ADIR ASSAD, SÔNIA MARIZA BRANCO, SANTA SÔNIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS e FOUR´S EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS), a qual foi objeto de CPMI, operações policiais e processos criminais, em um contexto fático semelhante ao do presente processo. Observe-se, inclusive que as ora Agravantes aparecem no paradigma quando lá se analisa a responsabilização tributária da empresa FOUR´S EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS, por terem integrado o quadro de sócios da mesma.

Diferentemente do acórdão paradigma, no entanto, no acórdão recorrido a responsabilização das sócias de direito ora Agravantes foi mantida sob o fundamento de que "tinham interesse jurídico a que se refere o art. 124, I, do CTN, pois tinham conhecimento dos fatos e participaram da realização, conjuntamente com outras pessoas, da situação que constituiu o fato gerador" e "sendo sócias administradoras são responsáveis solidárias pelo crédito tributário por se enquadrarem na hipótese prevista no art. 135, III, daquele Código, uma vez que exerciam a gerência da sociedade e, no julgamento do mérito do lançamento, restou demonstrada a ocorrência de fraude, nos termos da Lei nº 4.502, de 1964, art. 72, portanto a ocorrência do dolo e a infração à lei". Confira-se:

> Acórdão Recorrido (sublinhou-se)
>
> MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO LEGAL. SIMPLES OMISSÃO DE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE
>
> Omissão de receita baseada em presunção legal, sem qualquer outra circunstância ligada à ocorrência do fato gerador não pode ensejar a qualificação da penalidade. O fato de a pessoa jurídica estar constituída em nome de

Documento nato-digital

interpostas pessoas não altera qualquer característica atinente à ocorrência do fato gerador, inclusive no que toca à identificação de movimentação financeira incompatível com a renda, uma vez que as contas bancárias em questão estavam todas em nome da pessoa jurídica autuada, não se aplicando o disposto na Súmula CARF nº 34, mas sim os enunciados das Súmulas CARF nº 14 e nº 25.

(...)

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

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da autuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.

(...)

Em 01/10/2013 a Polícia Federal deflagrou uma ampla operação baseada nas investigações primárias da CPMI do Cachoeira, com ampla cobertura da mídia nacional, chamada "Operação Saqueador", com busca e apreensão nas empresas de fachada controladas pelo Sr Adir Assad em São Paulo, entre elas a Rock Star Marketing Promoções e Eventos Ltda.

As empresas controladas pelo Sr Adir Assad, e investigadas por esta operação são todas registradas em nome de interpostas pessoas (laranjas), todas com vínculos profissionais e pessoais com este senhor e as provas serão exaustivamente relatadas neste relatório.

(...)

3.6 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Conforme já me manifestei quando da análise da multa qualificada, nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica autuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tem qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica autuada – art. 42 da Lei nº 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica.

(...)

No caso concreto, há imputação de responsabilidade tributária tanto em relação aos sócios que constavam como efetivos administradores – e que,

Documento nato-digital

> comprovadamente, se não eram sócios, ao menos administravam as operações levadas a efeito pela pessoa jurídica autuada – como por pessoas físicas que seriam as proprietárias de fato da autuada. Há ainda imputação de responsabilidade a empresas, da mesma titularidade dos sócios e/ou cobrigados em que se constatou atuação negocial conjunta ou ainda que teriam servido tão somente para tentar blindar o patrimônio dos sócios e coobrigados.
>
> (...)
>
> Além das conclusões da denominada "CPMI do Cachoeira", e dos resultados da "Operação Saqueador", "Operação Monte Carlo" e "Operação Vegas" levadas a efeito pela Polícia Federal quanto à condição de controle do senhor Adir Assad e Sônia Mariza Branco em relação a diversas empresas do denominado "Grupo Rock Star", em relação a esses pesa ainda robusta acusação de envolvimento na "Operação Lava Jato", como se pode observar da sentença proferida pelo Excelentíssimo Dr. Juiz Federal Sérgio Fernando Moro, disponível no link https://www.conjur.com.br/dl/sentencacaixa-partido.pdf. Destaco as conclusões da sentença que levaram ambos a iniciarem o cumprimento da pena fixada em regime fechado desde então:
>
> (...)
>
> Foi imputada responsabilidade solidária a Adir Assad, Sônia Mariza Branco, Sibely Coelho e Soiany Coelho, com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, ambos do CTN, e a Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda. e Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda. com base no art. 124, I, daquele Código.
>
> (...)
>
> Não havendo novos argumentos trazidos pelos recorrentes, valho-me de excertos da decisão recorrida para manter integralmente a imputação de responsabilidade tributária a todos os coobrigados:
>
> (...)
>
> > Sonia Mariza Branco, Sibely Coelho e Soiany Coelho tinham interesse jurídico a que se refere o art. 124, I, do CTN, pois tinham conhecimento dos fatos e participaram da realização, conjuntamente com outras pessoas, da situação que constituiu o fato gerador.
> >
> > Além disso, participaram como sócias administradoras de várias empresas controladas por Adir Assad, que foram alvo de investigação pela Polícia Federal, quais sejam, SM Terraplenagem Ltda., Soterra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda. SP Terraplenagem Ltda. (Sonia) e Rock Star Marketing, Promoções e Eventos Ltda., Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda.(Sibely Coelho e Sonia Mariza) e Solu Terraplenagem Ltda. (Sônia), como se vê a seguir:
> >
> > (...)
> >
> > Sendo sócias administradoras são responsáveis solidárias pelo crédito tributário por se enquadrarem na hipótese prevista no art. 135, III, daquele Código, uma vez que exerciam a gerência da sociedade e, no julgamento do mérito do lançamento, restou demonstrada a ocorrência de fraude, nos termos da Lei nº 4.502, de 1964, art. 72, portanto a ocorrência do dolo e a infração à lei.

Já no paradigma se concluiu que, embora a participação da sócia de direito, interposta pessoa (SANDRA MARIA BRANCO MALAGO), no esquema ilegal fosse evidente, "*esta participação se refere apenas à responsabilização penal ou civil*", sendo que "*para fins tributários e responsabilização de terceiros sobre um determinado crédito tributário, há de se demonstrar, de forma cabal, a efetiva participação da interessada em atos*

Documento nato-digital

> *ilegais em matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc*.". É o que se vê nos excertos antes transcritos da decisão paradigmática.
>
> Forçoso, assim, reconhecer o dissídio jurisprudencial do quanto decidido pelo acórdão recorrido em relação ao acórdão paradigma nº 1401-002.206.
>
> Vale observar que resta intocado o não reconhecimento de divergência em relação ao acórdãos nº 1402-002.140 pelo Despacho de Admissibilidade agravado, porquanto sequer foi objeto de contestação no Agravo.
>
> Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria "responsabilidade solidária" em relação ao acórdão paradigma nº 1401-002.206.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade e o mérito do recurso especial dos responsáveis.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

Inicialmente, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015 (RICARF/2015), merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

> 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.
>
> (...)
>
> § 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.

Documento nato-digital

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante dos acórdãos paradigma, seria caapz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acordão recorrido.

Traçadas essas premissas, passo a analisar a comprovação do alegado dissenso jurisprudencial especificamente nos recursos especiais em análise.

Conhecimento: recurso especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional contesta em seu recurso especial três pontos da decisão recorrida, quais sejam: (i) multa agravada (paradigmas 9101-001.487 e 1101-001.226); (ii) multa qualificada (paradigmas 1401-002.206 e 103-23.495); e (iii) decadência (paradigma 105-15.955).

Em suas contrarrazões (fls. 2281 e ss.), os responsáveis SOIANY COELHO, SIBELY COELHO E SONIA MARIZA BRANCO questionam a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional *exclusivamente com relação ao ponto da multa qualificada*, nos seguintes termos (grifos do original):

> (...)
>
> Viu-se que o recurso interposto se volta exclusivamente ao afastamento da multa qualificada, com esteio em dois argumentos que não foram valorados pelas instâncias precedentes: o volume "expressivo" de recursos tidos por omitidos, e a suposta reiteração de conduta por parte da empresa autuada.
>
> Ora, nenhum dos dois aspectos foi considerado, nem para a autuação, nem para o afastamento da qualificação da multa, tanto é assim que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de destacar, no acórdão recorrido, os trechos que se refeririam à sua argumentação e comprovariam a divergência.
>
> (...)
>
> Demais disso, é certo que, quanto a um dos argumentos lançados pelo acórdão recorrido para o afastamento da qualificação da multa, qual seja a inocorrência de dolo por parte da empresa autuada por se basear a autuação em presunção legal, a Recorrente não ofertou divergência, deixando de juntar o competente acórdão paradigma, o que também milita pelo não conhecimento do recurso especial.
>
> Confira-se, a propósito, a fundamentação do acórdão, na parte que interessa ao recurso interposto e que a Recorrente, ladinamente, deixou de transcrever:

"Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

No caso concreto, em primeiro lugar, há de relembrar que a exigência baseou-se em presunção legal. A esse respeito foram editadas as Súmulas CARF nº 14 e 25, assim vazadas:

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

Súmula CARF no. 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71,72 e 73 da Lei n° 4.502/64.

Analisando os argumentos da autoridade fiscal que lavrou a exigência, bem como da decisão recorrida, entendo que a penalidade qualificada não deve prosperar. A meu ver, os elementos apontados pela autoridade fiscal, e corroborados pela decisão de primeira instância não permitem concluir ter o contribuinte tenha agido com dolo, de modo a caracterizar a sonegação a que alude o artigo 71 da Lei n2 4.502/1964.

Em primeiro lugar porque a autuação baseia-se única e exclusivamente em presunção legal de omissão de receitas baseada em depósitos bancários sem comprovação de origem. Nesse contexto, não havendo qualquer outra circunstância ligada à ocorrência do fato gerador, não se pode dar ensejo à qualificação da penalidade.

Não se desconhece o teor da Súmula CARF nº 34. Contudo, o fato de a pessoa jurídica estar constituída em nome de interpostas pessoas não caracteriza ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, hipótese que caracteriza a fraude a que alude o art. 71 da Lei n24.502, de 1964. Frise-se que tal hipótese inclusive não gera qualquer dificuldade por parte do Fisco no que toca à identificação de movimentação financeira incompatível com a renda, ***uma vez que as contas bancárias em questão estavam todas em nome da pessoa jurídica autuada. não se aplicando o disposto na Súmula CARF n°-34. mas sim os enunciados das Súmulas CARF nº 14 e no. 25, que trata da simples omissão de receita, ou de omissão de receitas baseadas em presunção legal****. Veja-se que o fato de a empresa estar em nome de terceiros em nada dificultou a seleção da pessoa jurídica para procedimento fiscal, ou seja, não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude), uma vez que as contas bancárias a partir das quais se apurou a omissão de receita estavam em nome da própria pessoa jurídica autuada." (Destaques nossos)*

A fundamentação supratranscrita permite entrever, com clareza, a terceira razão pela qual o recurso fazendário não merece sequer ser conhecido: os paradigmas não se prestam à demonstração de divergência, porque não se coadunam ao caso concreto.

Documento nato-digital

Com efeito, ponto capital para que o acórdão recorrido concluísse pelo afastamento da qualificação da multa foi a constatação de que "**as contas bancárias em questão estavam todas em nome da empresa autuada**" (vide destaque acima).

Ao revés, o acórdão paradigma trazido pela Recorrente versa sobre hipótese diversa, em que as contas bancárias foram movimentadas em nome de terceiros:

> [...] no presente procedimento fiscal, constatou-se a constituição das 07 (sete) empresas que compõem o Grupo Jorrovi Calçados em nome de interpostas pessoas, com a finalidade de que tais empresas aderissem indevidamente ao SIMPLES (Federal) e ao SIMPLES Nacional e, por conseguinte, se beneficiassem de tributação mais favorecida, como também para transferir-lhes fraudulentamente a responsabilidade tributária e penal pelas infrações cometidas.
>
> **Além disso. constatou-se a utilização de contas bancárias de titularidade de direito de outra pessoa jurídica (Central Gehring) para ocultar numerários passíveis de tributação que de fato pertencem às 07 (sete) empresas do Grupo Jorrovi Calçados.**" (Acórdão Paradigma 1.103.001.026)

O ardil que serviu de base às conclusões do acórdão paradigma não se verifica no presente caso, em que os recursos autuados foram todos movimentados junto às contas bancárias da própria empresa autuada, tendo sido esse aspecto que levou o v. acórdão recorrido a afastar a incidência da Súmula no 34, de modo a reconhecer que, em verdade, se está diante das hipóteses inerentes às Súmulas no 14 e 25 deste C. CARF.

Destarte, de rigor que o recurso fazendário sequer seja conhecido, por lhe faltarem os pressupostos mínimos de admissibilidade e por omitir-se, ainda, à imprescindível dialeticidade recursal, sendo certo que, no mérito, não lhe assiste melhor sorte, persistindo a fundamentação do v. acórdão recorrido por sua manutenção, nessa parte.

(...)

***Conhecimento: recurso especial da Fazenda Nacional - Multa qualificada* [voto vencido em suas razões*]**

Sobre a multa qualificada, esclareço mais uma vez que está em discussão apenas a qualificação operada quanto à presunção de omissão de receitas por depósitos bancários. Como observou o voto condutor do acórdão recorrido, a qualificação da multa quanto à omissão e receitas relativa às notas fiscais não escrituradas não foi matéria de defesa, tratando-se de matéria preclusa.

Pois bem. Nesse ponto, o voto condutor do acórdão recorrido se propõe a analisar a possibilidade, ou não, de exasperação da penalidade tratando-se de lançamentos baseados em presunção legal de omissão de receitas. Em seguida, examinando a autuação, afirma não ser caso de aplicação da Súmula CARF 34 porque as contas bancárias em questão estavam todas em nome da pessoa jurídica autuada. Depois, observa que "*a autuação baseia-se única e exclusivamente em presunção legal de omissão de receitas - baseada em depósitos bancários sem comprovação de origem. Nesse contexto, não havendo qualquer outra circunstância ligada à ocorrência do fato gerador, não se pode dar ensejo à qualificação da penalidade.*". E então conclui ser o caso de aplicação das Súmulas CARF 14 e 25.

Documento nato-digital

Em seguida, observa também que "*o fato de a pessoa jurídica estar constituída em nome de interpostas pessoas não caracteriza (...) hipótese que caracteriza a fraude a que alude o art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.*"

Vale lembrar que o RICARF/2015 impede que seja conhecido recurso especial contra acórdão que aplique entendimento sumulado, *in verbis*:

> Art. 67 (...)
>
> § 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Acontece que por vezes a discussão é exatamente acerca do alcance dos conceitos utilizados pelos enunciados das súmulas. É o que geralmente ocorre com as Súmulas 14 e 25 do CARF, como se verifica da análise dos paradigmas apresentados pela Fazenda Nacional para este tema.

O acórdão 1401-002.206 mantém a qualificação da multa, basicamente por entender que a omissão, *quando significativa*, evidencia o intuito de fraude, como se depreende do seguinte trecho do voto:

> 121. No presente caso, o fato de a contribuinte não ter esclarecido a origem dos créditos bancários, no montante de R$ 110.866.110,84, configura o evidente intuito de sonegação, fraude e dolo descritos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, motivo para aplicação da multa qualificada de 150%, conforme atual § 1º (antigo inciso II) do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Não é lógico, razoável ou proporcional afirmar que esta diferença tão grande entre o declarado (R$ 50.983.041,85) e o que realmente aconteceu (R$ 110.866.110,84) decorre apenas de erro. Não é lógico, razoável ou proporcional afirmar que esta diferença tão grande entre a ausência de declaração e o que realmente aconteceu é uma inocente declaração inexata ou erro de fato.

De se observar que, no caso dos autos, o TVF menciona ter havido "*intenção dolosa de sonegar parte significativa das receitas auferidas*". Não obstante, o volume das receitas omitidas não foi considerado pelo voto condutor do acórdão recorrido como fator relevante para o raciocínio, de maneira que, *em sua leitura*, a autoridade fiscal não teria apontado qualquer outra circunstância ligada à ocorrência do fato gerador para a qualificação da multa.

De fato, para quem entende que volume é apenas uma graduação da omissão, qualificar a multa com base no volume das receitas omitidas nada mais é do que aumentar a multa em razão da omissão, o que é vedado pelas Súmulas CARF 14 e 25. Por outro lado, aqueles que entendem que volume é uma qualidade independente que evidenciaria o dolo, podem então concluir, sem ofender as Súmulas CARF 14 e 25, que sendo a omissão em volume significativo isso justifica a qualificação da multa.

Por tal razão, compreendo que a Fazenda Nacional logrou êxito em comprovar a divergência jurisprudencial no tema "multa qualificada" quanto ao paradigma 1401-002.206.

Quanto ao paradigma 103-23.495, este manteve a qualificação da multa especificamente em razão da reiteração da omissão, por 3 anos-calendário consecutivos. No

Documento nato-digital

caso dos autos, muito embora a autuação tenha abrangido 2 anos-calendário, *o TVF não aponta a reiteração* como fator para a qualificação da multa e, como já analisado, *o voto condutor do acórdão recorrido também não reconheceu tal circunstância como relevante*.

Assim, de fato o acórdão 103-23.495 não se presta a comprovar divergência jurisprudencial quanto ao tema da qualificação da multa.

Observo, outrossim, que ao analisar o recurso especial da Fazenda Nacional interposto em face do acórdão 1301-002.750, proferido em face deste mesmo sujeito passivo e julgado na mesma data do acórdão ora recorrido, esta Turma conheceu do recurso com relação ao paradigma 1401-002.206 para o tema da multa qualificada, nos termos do voto vencedor da Conselheira Edeli Pereira Bessa (acórdão 9101-005.924[1], de 3 de dezembro de 2021), não conhecendo quanto ao acórdão 103-23.495.

Observo, por fim, que não têm lugar os argumentos tecidos nas contrarrazões apresentadas pelos responsáveis tendo em vista que ali se contesta exclusivamente o acórdão 1103-001.026, precedente que não foi o admitido como paradigma para a questão, e na verdade sequer é mencionado no despacho de admissibilidade de recurso especial da Fazenda Nacional.

Neste sentido, conheço do recurso especial quanto ao tema "**multa qualificada**", exclusivamente com relação ao paradigma 1401-002.206.

**Colocada a questão em julgamento, dois conselheiros divergiram para não conhecer do recurso especial quanto a esta matéria, sendo que, dos demais, três conselheiros, dentre eles a Presidente em Exercício, votaram por conhecer do recurso especial quanto a esta matéria seguindo as razões de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa. Neste sentido, as razões de voto que devem ser consideradas como fundamento do presente acórdão, por maioria qualificada, são as constantes da Declaração de Voto apresentada pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, abaixo.*

Passo a tratar das outras duas matérias que tiveram seguimento pelo exame prévio de admissibilidade, quais sejam, multa agravada e decadência.

***Conhecimento: recurso especial da Fazenda Nacional - Multa agravada* [voto vencido]**

O acórdão recorrido tratou da multa agravada na parte relativa ao recurso de ofício, tendo mantido a exoneração operada pela DRJ, entendendo inclusive ser caso de aplicação da Súmula CARF 96, nos seguintes termos (grifamos):

[1] Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, acordam em: (i) por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator), Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo não conhecimento. Votou pelas conclusões do voto vencido o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado; e (ii) no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Documento nato-digital

(...)

No que diz respeito ao agravamento da penalidade em 50%, nos termos do § 2o do art. 44 da Lei n° 9.430, de 27/12/1996, correta a conclusão da decisão recorrida de que a previsão para o agravamento é a falta de prestação de esclarecimentos, o que não ocorreu no caso concreto, onde **o contribuinte prestou os esclarecimentos, informando não possuir os livros contábeis e fiscais solicitados**.

Especificamente em relação ao agravamento da penalidade na hipótese em que houve ausência de apresentação de livros e documentos, e tal omissão implicou o arbitramento de lucros, a impossibilidade de agravamento da penalidade é pacífica, a ponto de ser alvo de enunciado de Súmula, nos termos a seguir reproduzidos:

> Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de oficio, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Desse modo, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

(...)

É dizer, o voto condutor considerou não ser hipótese de agravamento da multa a situação em que o sujeito passivo, intimado, responde não possuir os livros contábeis e fiscais solicitados, quando tal circunstância já ocasionou o arbitramento dos lucros.

De se observar que, no caso, o Termo de Verificação Fiscal observa que a empresa respondeu às intimações informando não possuir a documentação solicitada:

(...)

4.4. Em 07/03/2013 compareceu a esta delegacia o Sr Adalberto Palhinha Martins - CPF: (...), procurador e contador do contribuinte informando que a empresa não possui os documentos solicitados, inclusive os Livros Contábeis e Fiscais, e neste mesmo dia o contribuinte tomou ciência do Termo de Continuidade de Procedimento Fiscal.

(...)

4.24. Em 12/05/2014 compareceu a esta Delegacia da Receita Federal do Brasil em Barueri o Sr Adalberto Palhinha Martins - CPF: (...), procurador e contador deste contribuinte informando que "a empresa e o Sr ADIR ASSAD não poderiam atender a fiscalização devido ao fato de todos os documentos terem sido apreendidos pela Polícia Federal no seu escritório, e que a mesma estaria de posse desta documentação até a presente data". Cumpre esclarecer que do primeiro Termo lavrado nesta fiscalização, o Termo de Início de Procedimento Fiscal, de 02/10/2012, com ciência do contribuinte através do AR RQ884829119BR, em 05/10/2012, até o dia da apreensão dos documentos pela Polícia Federal na Rua Capitão Otavio Machado, 491 casa, Chácara Santo Antônio — São Paulo / SP, conforme Mandado de Busca e Apreensão e Auto Circunstanciado de Busca e Arrecadação, de 01/10/2013, em anexo a este, passaram-se 361 (trezentos e sessenta e um) dias sem que a empresa apresentasse os Livros Contábeis e Fiscais. O próprio contador Sr Adalberto Palhinha Martins já havia comunicado a esta fiscalização da inexistência destes Livros. Esta fiscalização, de acordo com o compartilhamento autorizado pela Justiça, recebeu todos os documentos apreendidos pela Polícia Federal, e ainda, utilizou cópia das Notas Fiscais neste procedimento, mas não havia qualquer Livro Contábil ou Fiscal entre os documentos apreendidos.

(...)

Documento nato-digital

> 8.3. Da Multa Aplicada e da Majoração da Multa (Qualificação e Agravamento)
>
> 8.3.10. Também não há amparo legal e é totalmente reprovável a conduta do contribuinte, de sequer justificar a falta de atendimento à intimação fiscal, como no presente caso. O contribuinte em nenhum momento do procedimento fiscal apresenta esclarecimentos para o não atendimento das intimações, que foram várias, Termo de Início de Procedimento Fiscal, Termo de Constatação e Reintimação, Termo de Constatação e Reintimação no 2, Termo de Intimação Fiscal no 1 e Termo de Intimação e Reintimação, todos em anexo a este procedimento, autorizando neste caso o agravamento da multa de lançamento de ofício, aumentado pela metade, conforme § 20 do art. 44 da Lei no 9.430, de 27/12/1996.
>
> (...)

Pois bem. No caso do paradigma 9101-001.487, também se analisou caso de arbitramento dos lucros em razão da não apresentação de livros e documentos da escrituração. No entanto, o próprio trecho transcrito no recurso especial da Fazenda Nacional deixa claro que a hipótese fática é diversa, em especial porque, ali, foi considerado relevante o fato de ter havido completo silêncio da empresa:

> Trecho do voto vencido (vencedor para o tema do agravamento da multa):
>
> (...)
>
> Feita essa descrição dos fatos, passo à sua apreciação, iniciando pela análise do agravamento da multa de ofício, de 75% para 112,5%, lançada em relação a todos os períodos fiscalizados, em razão do não atendimento às intimações fiscais com vistas à apresentação dos livros da sua escrituração e de outros elementos necessários à realização da auditoria fiscal.
>
> Neste ponto, entendo que a decisão recorrida merece ser reformada, porquanto não se trata de mera falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais, mas de não atendimento a reiteradas intimações e até mesmo de descaso às investidas da autoridade fiscal na penosa busca empreendida para a localização dos seus responsáveis, consoante se pode extrair da descrição contida no Termo de Constatação Fiscal de fls. 14 a 35. Importante ressaltar que nas repetidas intimações a fiscalização fez ver que o não cumprimento ao que se estava solicitando poderia ter como consequência a majoração da multa de ofício, por embaraço à fiscalização, alerta que de nada serviu para que fosse dispensada a atenção que, por lei, é obrigatória para o desenvolvimento da ação fiscal.
>
> (...)

Na verdade, a leitura de tal julgado revela que sua decisão vai de encontro ao próprio enunciado da Súmula CARF 96, sendo o caso de se rejeitar esse paradigma com base no artigo 67, § 12, III, do RICARF/2015, que diz:

> § 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017):
>
> (...)
>
> III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e
>
> (...)

Documento nato-digital

A Fazenda Nacional alega em seu recurso especial que o acórdão 9101-001.487 seria apto a porque "*considera suficiente para o agravamento da multa o fato objetivo de o contribuinte ter sido omisso, ainda que a consequência pela falta de resposta à intimação tenha sido o arbitramento do lucro. Não exige, como pressuposto para a aplicação da penalidade, que restasse comprovado o efetivo embaraço à fiscalização, ou mesmo que não houvesse consequência específica para o descumprimento das intimações*."

Ocorre que tal precedente não vai tão longe em sua análise, não tendo sido colocada para discussão, ali, a questão de ter havido ou não efetivo embaraço. Ali apenas se deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional que buscou sustentar que o arbitramento não exclui a possibilidade de aplicação da multa agravada também ser aplicável, pelo mesmo fato – tese essa que, como visto, acabou não vingando com a aprovação da Sumula CARF 96.

Assim, o paradigma 9101-001.487 não pode ser conhecido por contrariar o enunciado da Súmula CARF n. 96.

Quanto ao paradigma 1101-001.226, por outro lado, compreendo que ele é apto a demonstrar a divergência jurisprudencial. De fato, ali os aspectos fáticos são bastante semelhantes aos dos presentes autos, tendo havido arbitramento dos lucros e apresentação de resposta da empresa, já por ocasião do Termo de Início de Fiscalização, informando acerca da impossibilidade de apresentar os documentos e informações contábeis e fiscais solicitados em razão de apreensão realizada pela Polícia Federal.

Assim, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional, quanto ao tema "**multa agravada**", exclusivamente quanto ao paradigma 1101-001.226.

***Conhecimento: recurso especial da Fazenda Nacional – Decadência* [voto vencido]**

Sobre a decadência, compreendo que o recurso especial não pode ser conhecido, eis que os acórdãos recorrido e paradigma chegaram a conclusões diferentes por terem partido de premissas diversas, e não em razão de divergência de interpretação sobre a mesma regra jurídica.

De se observar que a Fazenda Nacional recorre da decadência que foi reconhecida especificamente para o crédito tributário de IRPJ e de CSLL relativo ao 1º trimestre do ano-calendário de 2009, lançado com base em presunção de omissão de receitas por depósitos bancários.

Para tais tributos e período, o voto condutor do acórdão recorrido, trazendo sua interpretação do julgado do STJ no REsp 973.733/SC, considerou como relevantes para se definir o prazo decadencial duas variáveis: o pagamento antecipado e a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Em seguida, concluiu que, para o ano-calendário de 2009, não houve dolo, fraude e simulação e foram constatadas retenções na fonte (interpretadas como sendo pagamento antecipado), e foi por isso que a decisão se deu pela aplicação do prazo decadencial do artigo 150, veja-se trecho do voto :

(...)

Documento nato-digital

> No caso concreto, há penalidade aplicada de 150% que se tornou definitiva na esfera administrativa, há de se considerar ocorrida a hipótese de dolo, fraude ou simulação.
>
> Contudo, tal infração diria respeito tão somente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2010, não podendo gerar consequências em relação à contagem do prazo decadencial referente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2009.
>
> No que tange ao IRPJ e à CSLL, à fl. 1811 do Termo de Verificação Fiscal a autoridade tributária autuante informa ter ocorrido retenções na fonte de imposto de renda e de CSLL, utilizando-se tais valores como dedução dos tributos exigidos de ofício. Portanto, havendo comprovação de pagamento antecipado em relação ao 1º trimestre de 2009, e tendo o auto de infração sido formalizado em junho de 2014, há de se reconhecer a decadência do crédito tributário de IRPJ e de CSLL do 1º trimestre de 2009, uma vez que o lançamento foi realizado após 5 anos contados da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.
>
> (...)

Em resumo: o voto condutor do acórdão recorrido decidiu que, não havendo dolo, fraude ou simulação, e sendo constatado pagamento antecipado, a decadência se rege pelo artigo 150 § 4º, do CTN.

Já o paradigma 105-15.955 aplicou o artigo 173 do CTN como consequência direta da constatação da hipótese de "dolo, fraude ou simulação". E o raciocínio para por aí.

Ou seja, tal precedente apenas decide que, sendo o caso de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o prazo decadencial do artigo 173 do CTN. A aplicação de tal racional ao caso dos autos não é capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido. Pelo contrário, tal racional é, inclusive, convergente com o do acórdão recorrido.

Neste sentido, compreendo que o recurso especial da Fazenda Nacional não deve ser conhecido na matéria "decadência".

Vale observar que o despacho de admissibilidade menciona a correlação entre as matérias "multa qualificada" e "decadência", nos seguintes termos:

> É importante destacar que a segunda matéria – qualificação da multa e a terceira matéria – decadência relacionam-se entre si, na medida em que a regra de contagem do prazo decadencial foi determinada pela mesma conclusão, de ausência de omissão dolosa tendente a impedir o conhecimento do fato gerador, que determinou a redução da multa de ofício de 150% para 75%

Tal correlação existe. Todavia, ela não é suficiente para gerar a admissibilidade do recurso especial quanto à matéria da decadência, sendo que o raciocínio que assim o afirma, com a devida vênia, confunde análise de admissibilidade com análise de mérito.

A admissibilidade de recurso especial está condicionada, regimentalmente, à demonstração de divergência jurisprudencial quanto à matéria, de modo que falece a esta CSRF competência para analisar matérias para as quais a divergência de interpretação não logrou ser demonstrada.

Dito de outra forma, temos que, em sede de exame de admissibilidade, compara-se o racional do acórdão recorrido *versus* o racional do acórdão paradigma, de modo a se definir

Documento nato-digital

se ambos, analisando a mesma regra jurídica aplicada a fatos juridicamente equivalentes, chegaram a conclusões opostas.

Diante da inaptidão do paradigma 105-15.955 a formar divergência jurisprudencial quanto ao que foi decidido nos autos, não compete a esta CSRF analisar a matéria "decadência" no presente recurso.

Neste sentido, não conheço do recurso especial quanto à matéria "**decadência**".

***Conhecimento: recurso especial da Fazenda Nacional* - Conclusão**

Ante o exposto, quanto ao recurso especial da Fazenda Nacional, oriento meu voto para conhece-lo **parcialmente**, especificamente para as matérias "multa qualificada" (exclusivamente com relação ao paradigma 1401-002.206) e "multa agravada" (considerando apenas o paradigma 1101-001.226).

Conhecimento: recurso especial dos sujeitos passivos (responsáveis)
[voto vencedor]

Conforme relatado, os sujeitos passivos (responsáveis) apresentaram recurso especial buscando questionar a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional questiona a admissibilidade do recurso especial das responsáveis SOIANY COELHO, SIBELY COELHO e SÔNIA MARIZA BRANCO alegando que "*o recorrente não demonstrou a similitude dos casos concretos cotejados de forma a provar que, embora pudessem ter entendido no mesmo sentido, os Colegiados divergiram quanto às teses jurídicas adotadas*" e que "*na verdade os recorrentes pretendem rediscutir e revolver fatos e provas*".

Observo que tais afirmações são feitas exclusivamente de forma genérica, sem apontar as razões específicas que levariam a tais conclusões e sem rebater qualquer fundamentação trazida, quer pelo recurso especial dos sujeitos passivos, quer pelo despacho em agravo na parte em que admitiu o recurso.

Para responder a conjecturas genéricas vejo como adequado uma resposta igualmente genérica, inclusive nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999, razão porque adoto as razões do despacho em agravo na parte em que admitiu o recurso especial (conforme reproduzido no relatório supra), com a observação abaixo.

Analisando o despacho em agravo, não posso concordar com a caracterização da divergência jurisprudencial com relação à responsável SÔNIA MARIZA BRANCO.

De se notar que tanto o acórdão recorrido quanto o paradigma 1401-002.206 tratam da responsabilização de sócias de direito administradoras, interpostas pessoas, de empresas que, segundo se apurou, eram administradas de fato pelo Sr. ADIR ASSAD, e foram investigadas no âmbito da chamada CPMI do Cachoeira e de operações da Polícia Federal, em

Documento nato-digital

contextos fático e acusatório bem semelhantes. Enquanto o caso dos autos trata da ROCK STAR MARKETING PROMOÇÕES E EVENTOS LTDA – ME, o paradigma analisou o caso da sociedade SM TERRAPLANAGEM LTDA - EPP, mas em grande parte os fatos narrados nas acusações fiscais são, essencialmente, os mesmos.

O paradigma 1401-002.206 analisou especificamente a responsabilidade da Sra. SÔNIA MARIZA BRANCO e concluiu, em breve síntese, que estaria correta a sua indicação como responsável solidária com base no artigo 124, I, do CTN, eis que restou caracterizado seu interesse comum na obtenção de patrimônio originado nas atividades ilícitas realizadas pela empresa. Nesse ponto menciona como razão de decidir quadro que também consta do TVF dos autos em questão (a fl. 878), relativo aos bens por ela adquiridos e que posteriormente e paulatinamente foram doados para a sociedade Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda.(também responsabilizada nestes autos).

Reproduzo o trecho do paradigma 1401-002.206 (grifamos):

> **SONIA MARIZA BRANCO**
>
> Foi responsabilizado na forma do art. 124, I e 135, III do CTN.
>
> A imputação de responsabilidade pelo TVF e pela DRJ levaram em consideração, além da estreita relação entre a interessada e os Srs. Adir Assad e Marcelo José Abbud, o fato de ela constar como sócia em seis empresas ligadas ao grupo e, ainda, utilizar o endereço de uma empresa considerada a central de operações do esquema, como seu domicílio bancário.
>
> Inobstante o TVF ter citado inúmeras vezes o nome desta interessada, não foram mencionados nem elementos de prova de realização de ato com infração à lei ou aos estatutos. A participação no esquema ilegal é evidente, no entanto esta participação se refere apenas à responsabilização penal ou civil. Para fins tributários e responsabilização de terceiros sobre um determinado crédito tributário há de se demonstrar, de forma cabal, a efetiva participação da interessada em atos ilegais em matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc.
>
> Isto não foi caracterizado pela fiscalização em relação aos art. 135. No entanto, **em relação à imputação do art. 124, I, penso que agiu com acerto a Decisão de Piso. O benefício auferido pela interessada pode ser demonstrado pela tabela abaixo, na qual se encontram os imóveis adquiridos pela mesma e a sua entrega, por meio de doação, à outra interessada Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda, conforme tabela abaixo**.
>
> > Quadro 44 — Relação de Bens Sônia Mariza Branco e Fours Empreendimentos Imobiliários Ltda
> >
> > (...)
>
> **Demonstra-se o interesse pela obtenção de patrimônio originado nas atividades ilícitas realizadas na empresa e, mais ainda, a tentativa de ocultação deste mesmo patrimônio com a sua doação à outra interessada Four's Empreendimentos imobiliários**. Neste sentido voto por **manter a responsabilização** solidária deste sujeito passivo solidário.

Resta claro que o paradigma, se estivesse diante do caso dos autos, resolveria a questão da mesma forma acima, isto é, **manteria** a responsabilidade solidária da Sra. SÔNIA MARIZA BRANCO, com base no artigo 124, I, do CTN.

Documento nato-digital

Não há, assim, divergência jurisprudencial, eis que tanto o acórdão recorrido quanto o paradigma mantiveram a Sra. SÔNIA MARIZA BRANCO no polo passivo da obrigação tributária.

Por sua vez, quanto à responsabilidade de SOIANY COELHO e SIBELY COELHO, não houve tal análise específica pelo paradigma 1401-002.206. Nesse ponto, de se considerar que, enquanto o recorrido manteve a responsabilidade dessas duas pessoas físicas, o paradigma excluiu a responsabilidade de pessoa física interposta (no caso, de SANDRA MARIA BRANCO MALAGO), uma vez verificado que os atos a ela imputados não poderiam se encaixar no artigo 135 do CTN, nem teria restado comprovado o auferimento de benefício capaz de levar à responsabilização pelo artigo 124 do CTN. Transcrevo trecho do voto condutor do paradigma:

> **SANDRA MARIA BRANCO MALAGO**
>
> Foi responsabilizado na forma do art. 124, I e 135, III do CTN.
>
> A imputação de responsabilidade pelo TVF e pela DRJ levaram em consideração, além da estreita relação entre a interessada e os Srs. Adir Assad e Marcelo José Abbud, o fato de ela constar como sócia em quatro empresas ligadas ao [omissis]
>
> Inobstante o TVF ter citado inúmeras vezes o nome desta interessada, não foram mencionados nem elementos de prova de benefício ou de realização de ato com infração à lei ou aos estatutos. A participação no esquema ilegal é evidente, no entanto esta participação se refere apenas à responsabilização penal ou civil. Para fins tributários e responsabilização de terceiros sobre um determinado crédito tributário há de se demonstrar, de forma cabal, a efetiva participação da interessada em atos ilegais em matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc.
>
> Isto não foi caracterizado pela fiscalização. O simples arbitramento e a participação em esquemas ilegais de desvio de dinheiro não pode ser transmutada para a esfera tributária sem que se provem os requisitos estabelecidos na norma acerca da demonstração dos atos, pelo art. 135, ou na demonstração do benefício auferido para o art. 124. Por isso voto no sentido de dar provimento neste ponto, excluindo a responsabilidade solidária deste sujeito passivo.
>
> (...)

Neste sentido, compreendo que, para as responsáveis SOIANY COELHO e SIBELY COELHO, resta comprovada a jurisprudência jurisprudencial, razão porque conheço parcialmente do recurso especial, especificamente com relação a estas, não conhecendo do recurso quanto à responsável SÔNIA MARIZA BRANCO.

Mérito

Mérito: recurso especial da Fazenda Nacional

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido quanto às seguintes matérias da decisão recorrida: (i) multa qualificada e (ii) decadência.

Documento nato-digital

(i) Multa qualificada [voto vencido]

Sobre a multa qualificada, vale reiterar que está em discussão apenas a qualificação operada quanto à presunção de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada. Como observou o voto condutor do acórdão recorrido, a qualificação da multa quanto à omissão e receitas relativa às notas fiscais não escrituradas não foi matéria de defesa, tratando-se de matéria preclusa.

Como já abordado, nesse ponto o voto condutor do acórdão recorrido entendeu que a qualificação da multa ocorreu apenas em razão de ter havido omissão de receitas de depósitos bancários e então exonerou a exasperação da penalidade. Nesse ponto, observa que o TVF não aponta nenhuma outra circunstância vinculada ao fato gerador, e ressalta que "*o fato de a pessoa jurídica estar constituída em nome de interpostas pessoas não caracteriza ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, hipótese que caracteriza a fraude a que alude o art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964*".

Analisando-se o TVF, verifica-se que a autoridade fiscal de fato qualifica a multa em razão da omissão, mencionando ter havido "*intenção dolosa de sonegar parte significativa das receitas auferidas*". Ou seja, aparentemente, o TVF também considera o *volume* das receitas omitidas como uma circunstância capaz de levar à qualificação da multa. Além disso, o TVF de fato aponta como justificativa para a exasperação da penalidade o fato de terem sido utilizados "laranjas" para encobrir os verdadeiros responsáveis legais da pessoa jurídica, *in verbis*:

> 8.3. Da Multa Aplicada e da Majoração da Multa (Qualificação e Agravamento)
>
> (...)
>
> 8.3.5. Demonstrou-se ao longo dos autos e pelos recortes legais, acima em destaque, que a fiscalizada cometeu, em tese, crime contra a ordem tributária, incorrendo na prática de sonegação fiscal ao omitir da apuração anual da tributação para o IRPJ — Imposto de Renda Pessoa Jurídica e reflexos, um valor total de R$ 4.866.059,77 (quatro milhões oitocentos e sessenta e seis mil cinqüenta e nove reais e setenta e sete centavos), no ano calendário de 2009, e R$ 15.378.675,94 (quinze milhões trezentos e setenta e oito mil seiscentos e setenta e cinco reais e noventa e quatro centavos), no ano calendário de 2010, com a intenção dolosa de sonegar parte significativa das receitas auferidas, e com isto efetuar recolhimentos a menor.
>
> 8.3.6. A ação 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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, justifica a multa qualificada. Assim, como neste caso, há evidência nos autos deste processo de que a autuada ocultou a maior parte das suas receitas, furtando ao conhecimento do fisco a ocorrência do fato gerador do imposto.
>
> 8.3.7. A conduta adotada pela fiscalizada, de deixar de oferecer à tributação a maior parcela das receitas auferidas no período de 2009 e 2010, representada pelos créditos e/ou depósitos em contas bancárias, que o contribuinte não justificou apesar de reiteradamente intimado, caracteriza a prática de sonegação, sendo afastada a possibilidade de que a omissão praticada tenha ocorrido por erro, uma vez que a conduta de omissão de receitas, que implicou a apuração e o recolhimento a menor do

Documento nato-digital

> IRPJ e reflexos, foi praticada com a informação de valores ínfimos e confirmada pela apresentação das DIPJ de 2010 e 2011 referente aos anos calendário de 2009 e 2010.
>
> 8.3.8. Outra linha adotada pela fiscalizada foi a utilização de "laranjas" ou "testas de ferro" como já amplamente conhecido no jargão popular, que se tratam de interpostas pessoas do verdadeiro sócio da sociedade. É a situação em que a identidade do real sujeito passivo ou do seu responsável é encoberta pela figura de terceiro(s), de forma a prejudicar os interesses da Fazenda Pública, quando da realização financeira do crédito tributário devido, caracterizando-se portanto numa interposição fraudulenta. Os sócios de direito dessas empresas, geralmente, são de baixa capacidade econômica, não possuindo bens para garantir o crédito tributário numa eventual execução fiscal. Em troca de favores ou mediante pagamento, emprestam seus nomes para utilização de forma irregular por parte de terceiros. Este expediente foi amplamente utilizado por esta sociedade e seus sócios de fato e de direito caracterizando a ação disposta nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30/11/1964.
>
> 8.3.9. Portanto, em face de todos os fatos revelados nos autos que implicaram a prática, em tese, de crime contra a ordem tributária na modalidade sonegação fiscal, e tendo em vista ainda o parágrafo 10, inciso I, do art. 44 da Lei no 9.430, de 27/12/1996, a multa de ofício apurada será qualificada (majorada) para 150%.
>
> (...)

Tudo isso após a autoridade autuante ter relatado todo um procedimento para conseguir chegar à identificação dos reais administradores e proprietários da empresa em questão, que foi declarada inapta e se revelou estar localizada em um "escritório virtual".

Ressalto, por oportuno, que a qualificação da multa no caso dos autos ocorreu em razão de utilização de contas bancárias de titularidade da própria pessoa jurídica, de maneira que **não** se trata da hipótese versada na Súmula CARF 34:

> Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

No caso, a presunção legal foi utilizada para se concluir ter havido omissão de receitas, mas para que haja a qualificação da multa é necessário que reste *provado o dolo* do sujeito passivo.

Ordinaramente[2] a legislação prevê 3 escalonamentos para as multas tributárias. Em caso de simples mora, a multa é graduada conforme o atraso e está limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei 9.430/1996). Caso verificada, por meio de lançamento de ofício (auto de infração), falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, a multa será, em regra, aplicada no percentual de 75%, independentemente da intenção do agente (art. 136 do CTN e art. 44, I, da Lei 9.430/1996). Se, para além de tal situação, for(em) verificado(s) simulação, fraude ou concluio, a multa é então duplicada e atinge o percentual de 150% (art. 44, I e §1o, da Lei 9.430/1996, que remete aos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964).

Assim, em resumo, as infrações fiscais verificadas por meio de auto de infração já são penalizadas com o acréscimo de 75% do valor devido (no lugar da multa de mora de 20%),

[2] Há outras multas por situações específicas tais como a multa isolada em caso de falta de recolhimento de antecipações mensais (art. 44, II, Lei 9.430/1996), multa agravada pelo não atendimento à fiscalização (art. 44, par. 2o da Lei 9.430/1996) e multas por desatendimento a obrigações acessórias.

Documento nato-digital

sendo a sua qualificação situação excepcional autorizada apenas se verificadas as situações específicas previstas na legislação, quais sejam:

> Art . 71. Sonegação é tôda 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 tôda 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 impôsto 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.

Quanto à circunstância de a multa ter sido qualificada em razão do volume de receitas omitidas, observo que esta Relatora se filia à linha que entende que o volume é apenas uma graduação da omissão, de maneira que qualificar a multa com base no volume das receitas omitidas nada mais é do que aumentar a multa em razão da omissão, o que é vedado pelas Súmulas CARF 14 e 25.

Dessa forma, compreendo que não se justifica a qualificação da multa em razão do volume das receitas cuja tributação decorreu de presunção baseada em depósitos bancários sem a comprovação de origem.

Quanto à utilização de "laranjas", costuma-se argumentar que a utilização de interpostas pessoas no quadro societário não tem relação com o fato gerador, na medida em que visa a disfarçar a responsabilidade dos verdadeiros gestores da empresa frente aos atos por eles praticados, tendo essa conduta impacto apenas na fase de execução da dívida.

Neste sentido, o voto condutor do acórdão recorrido observou:

> (...)
>
> Veja-se que o fato de a empresa estar em nome de terceiros em nada dificultou a seleção da pessoa jurídica para procedimento fiscal, ou seja, não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude), uma vez que as contas bancárias a partir das quais se apurou a omissão de receita estavam em nome da própria pessoa jurídica autuada.
>
> Portanto, o fato de a fiscalização acusar o contribuinte de possuir interpostas pessoas, embora possa surtir efeitos no que atine à responsabilidade tributária de terceiros, em nada altera as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada.
>
> Neste mesmo sentido, já decidi que nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica autuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tenha qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica autuada – art. 42 da Lei nº 9.430/96), não há incidência de multa

Documento nato-digital

> qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica.
>
> Assim, concluo que a fraude detectada tem a ver com a cobrança do crédito tributário, e não com sua constituição.
>
> (...)

Não obstante, é necessário considerar que a legislação considera sonegação não apenas as ações ou omissões dolosas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador (art. 71, I, da Lei 4.502/1964), mas também tais ações ou omissões dolosas que impeçam o conhecimento das *condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar* a obrigação tributária principal ou *o crédito tributário correspondente* (art. 71, II, da Lei 4.502/1964).

Assim, com a devida vênia aos que entendem de forma contrária, compreendo que a hipótese se encaixa perfeitamente ao caso dos autos, eis que a interposição no quadro societário de "laranjas"– sócios apenas de direito, mas que não detinham efetivamente os direitos relacionados à participação societária – em pessoa jurídica que presumidamente omite receitas impede o conhecimento, pela autoridade fazendária, de condições pessoais do contribuinte capazes de afetar o crédito tributário, não apenas em sua cobrança, mas também, e antes, em sua regular constituição (contra os sujeitos passivos devidos, contribuinte e responsáveis).

No caso, a fiscalização apurou a existência de depósitos bancários, sem a comprovação de origem, de titularidade de pessoa jurídica cujos verdadeiros sócios são encobertos por interpostas pessoas sem capacidade financeira, em procedimento de fiscalização que reuniu diversas evidências acerca da deliberada intenção do sujeito passivo de, não obstante praticando fatos jurídicos tributáveis, deixar de escriturá-los adequadamente de modo a subtraí-los da incidência tributária, em completo desprezo à observância de quaisquer obrigações de cunho fiscal, sejam principais ou acessórias.

A *adequada constituição do crédito tributário* relacionado às receitas omitidas – e quando digo adequadas me refiro também à ação de incluir no polo passivo da obrigação tributária *os corretos sujeitos passivos* (contribuinte e responsáveis) -- somente foi possível após minucioso trabalho de investigação que, após declarar a inaptidão da pessoa jurídica em questão, logrou identificar o real administrador e proprietário da empresa, bem como as pessoas que igualmente caberia responsabilizar pelo crédito tributário, seja porque contribuíram com ações e omissões para a prática de infrações, seja porque teriam se beneficiado economicamente do esquema fraudulento, ou ambas as coisas.

Assim, compreendo que resta caracterizada a sonegação em sua hipótese do artigo 71, II, da Lei 4.502/1964, razão porque deve ser mantida a qualificação da multa.

No passado, esta 1ª Turma da Câmara Superior vinha decidindo neste mesmo sentido, por unanimidade, podendo-se citar como exemplo o seguinte julgado:

Acórdão 9101-002.244, sessão de 01 de março de 2016

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Documento nato-digital

Ano-calendário: 2003, 2004

COFINS. LANÇAMENTO REFLEXO DO IRPJ. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. MULTA QUALIFICADA.

1- Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, quando demonstrado que a conduta do sujeito passivo se enquadra no art. 71, I e II, da Lei nº 4.502/64.

2- A interposição de pessoas não configura apenas fraude à execução da dívida. Ela também tem a finalidade de "impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais" (art. 71, I, da Lei 4.502/1964). A omissão na apresentação de declarações à Receita Federal e a apresentação de declarações zeradas, acompanhadas de recolhimento insignificante dos tributos devidos, é conduta que está totalmente relacionada à fraude na interposição de pessoas, e o fato de, por circunstâncias posteriores, a Fiscalização conseguir obter parte das informações relativas à base tributável autuada não desqualifica a fraude perpetrada anteriormente.

3- Também não é correto restringir as ações fraudulentas previstas na Lei 4.502/1964 apenas às condutas que tem implicação com o "fato gerador da obrigação tributária principal", porque essa mesma lei também considera como sonegação a "ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: [...] II- das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente" (art. 71, II, da Lei 5.502/1964).

Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido por unanimidade de votos e, no mérito, dado provimento por unanimidade de votos.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rego, Luís Flávio Neto, Andre Mendes de Moura, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio (Suplente Convocada), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Apenas a título de observação, ressalto que a matéria não se encontra pacificada nesta 1ª Turma da CSRF, sendo que mais recentemente a linha de pensamento adotada pelo voto acima não foi a que prevaleceu, como ilustra o seguinte precedente:

Acórdão 9101-005.385, sessão de 10 de março de 2021

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. MANOBRAS SOCIETÁRIAS CONSIDERADAS FRAUDULENTAS. DESVINCULAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E DA ALTERAÇÃO DO QUADRO DE TITULARES. AUSÊNCIA DE NEXO CAUSAL. AFASTAMENTO.

Ainda que o Fisco, no momento da fiscalização do contribuinte, tenha verificado a realização de manobras societárias consideradas ardilosas ou fraudulentas, visando à

Documento nato-digital

> troca de titularidade da companhia e seu encerramento, tais fatos, per si, não justificam a qualificação da multa de ofício referente às infrações tributárias apuradas.
>
> Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício devem guardar nexo causal e relação direta com a infração cometida, demonstrando-se vínculo indissociável e consequencial entre os fatos geradores colhidos pelo Fisco e as condutas descrita nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.
>
> *Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Especiais. No mérito, acordam em: (i) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidas as Conselheiras Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Adriana Gomes Rêgo, que votaram por dar-lhe provimento; (...)*
>
> *Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).*

Não obstante o posicionamento mais recente acima citado, peço vênia para manter o entendimento de que a interposição de "laranjas" no quadro societário em empresa que omite receitas caracteriza sonegação, em sua hipótese do artigo 71, II, da Lei 4.502/1964, razão porque mantenho a qualificação da multa no caso em questão.

Observo, por fim, que considero a natureza da receita, isto é, a investigação sobre se se trata ou não de receita da atividade, como irrelevante para a caracterização do dolo do sujeito passivo.

É que coloco a natureza da receita omitida também como uma característica da própria omissão. Neste sentido, da mesma forma em que não considero adequado basear a exasperação da multa em aspectos de graduação omissão (volume ou periodicidade), também não considero adequado baseá-la na qualidade ou natureza da receita omitida, já que esta também não passa de uma qualidade da própria omissão. Dito de outra forma, basear a qualificação da multa no tipo de receita omitida, para mim, também significa, basicamente, basear a majoração da penalidade na própria infração omissão.

Se uma omissão de receitas deve ser punida, tal infração deve ser penalizada independentemente do quanto se omitiu, da periodicidade da infração, ou de se tratar de uma receita habitual ou eventual da pessoa jurídica. Como bem esclarecem os enunciados das Súmulas CARF n. 14 e 25, o que se pune com a multa qualificada não é a omissão de receitas em si, mas o *dolo* em se as omitir. E tal dolo, no meu entender, deve ser provado a partir de condutas do sujeito passivo que evidenciem a sua intenção de *praticar ilícitos para alcançar* o resultado omissão de receitas, o que, compreendo, resta comprovado quando se evidencia a utilização de "laranjas" no quadro societário, ante a potencial qualificação de tal conduta como falsidade ideológica.

Ante o exposto, oriento meu voto para **dar provimento** ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto à matéria "**multa qualificada**". Ementa sugerida:

Documento nato-digital

> MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM A COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. DOLO CONFIGURADO. EMPRESA INAPTA. UTILIZAÇÃO DE LARANJAS NO QUADRO SOCIETÁRIO.
>
> A existência de depósitos bancários sem a comprovação de origem de titularidade de pessoa jurídica cujos verdadeiros sócios são encobertos por interpostas pessoas sem capacidade financeira, em fiscalização que reuniu evidências acerca da deliberada intenção da contribuinte de, não obstante praticando fatos jurídicos tributáveis, deixar de escriturá-los adequadamente de modo a subtraí-los da incidência tributária, em completo desprezo à observância de quaisquer obrigações de cunho fiscal, sejam principais ou acessórias, autoriza a qualificação da multa de ofício.
>
> A legislação considera sonegação não apenas as ações ou omissões dolosas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador (art. 71, I), mas também tais ações ou omissões dolosas que impeçam o conhecimento das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente (art. 71, II).

(ii) Decadência [voto vencido]

Como restei vencida quanto à admissibilidade do recurso com relação a esta matéria, passo a tratar da decadência.

O voto condutor do acórdão recorrido entendeu pela decadência quanto ao crédito tributário de IRPJ e de CSLL relativo ao 1º trimestre do ano-calendário de 2009, lançado com base em presunção de omissão de receitas por depósitos bancários, sob a premissa de que não teria havido dolo, fraude ou simulação.

Não obstante, a caracterização do dolo do sujeito passivo com o restabelecimento da multa em sua modalidade qualificada leva a que o prazo decadencial deva ser contado com base no artigo 173, I, do CTN:

> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
>
> I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
>
> (...)

É o que diz a Súmula CARF 72:

> Súmula CARF 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Neste sentido, uma vez vencida quanto ao conhecimento, é de se dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional também nessa parte, restabelecendo-se os lançamentos de IRPJ e de CSLL relativo ao 1º trimestre do ano-calendário de 2009. Ementa sugerida:

Documento nato-digital

DECADÊNCIA. DOLO CONFIGURADO.

Súmula CARF 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

***Mérito - Recurso especial da Fazenda Nacional -* <u>Conclusão</u>**

Ante o exposto, quanto ao recurso especial da Fazenda Nacional, oriento meu voto para, no mérito, dar-lhe provimento.

***Mérito: recurso especial dos sujeitos passivos (responsáveis)* [<u>voto vencedor</u>]**

O recurso especial das responsáveis SOIANY COELHO, SIBELY COELHO foi admitido para discutir adequação de sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

O TVF assim consignou a responsabilidade de tais pessoas físicas:

> (...)
>
> 9.3. A administração da sociedade, segundo Contrato Social e Alterações registrados na JUCESP sob o no 35.222.244.207, é atualmente exercida por HONORINA CATARINA LOPES DA SILVA, CPF: 094.300.958-89. Conforme relatos abaixo iremos demonstrar que todos os sócios, desde a constituição da sociedade, inclusive as sócias SIBELY COELHO, CPF: 174.341.568-05 e SOYANY COELHO — CPF: 250.651.598-40, filhas de SÔNIA MARIZA BRANCO e a Sra SUELI MARIA BRANCO na verdade são interpostas pessoas do Sr. ADIR ASSAD, CPF: 758.948.158-00, verdadeiro sócio e administrador deste contribuinte.
>
> (...)
>
> 9.10. Abaixo iremos demonstrar através de várias provas colhidas que o Sr ADIR ASSAD é o verdadeiro sócio de fato desta empresa, e que contou com a participação ativa das sócias: SIBELY COELHO e SOIANY COELHO, sócias no período do crédito tributário, de sua mãe SÔNIA MARIZA BRANCO, e de HONORINA CATARINA LOPES DA SILVA na estrutura de sonegação aqui relatada.
>
> **9.11. Sr Adir Assad**
>
> 9.11.1. Abaixo iremos demonstrar que ADIR ASSAD é o real administrador deste contribuinte, tendo as sócias SIBELY COELHO e SOIANY COELHO, e sua mãe SÔNIA MARIZA BRANCO, e HONORINA CATARINA LOPES DA SILVA como colaboradoras e totalmente subordinadas a sua direção.
>
> (...)
>
> 9.11.3. Outros documentos que comprovam a subordinação das sócias e o vínculo com o Sr ADIR ASSAD são os diversos e-mails apreendidos pela Polícia Federal na "Operação Saqueador", e que comprovam de forma cabal o poder de gerência, e de como este utiliza a empresa de forma pessoal. No primeiro e-mail de 09/01/2008 a sócia

Documento nato-digital

SÔNIA MARIZA BRANCO troca mensagens com a Sra SÔNIA REGINA ASSAD, esposa do Sr ADIR ASSAD sobre o agendamento de entrevista para obtenção de vistos para viagem ao exterior:

(...)

9.11.4. O segundo de 28/01/2008, encaminhado pela Sra SUELI MARIA BRANCO para a sua irmã SÔNIA MARIZA BRANCO, informa que "o Sr ADIR ASSAD autorizou um depósito para compra de "1 MOTARD PRATA 07/08 (ERA PRETA, MAS NÃO TEMOS O ADIR AUTORIZOU ENVIARA PRATA?:

(...)

9.11.5. O terceiro e-mail de 13/03/2008 o Sr ADIR ASSAD solicita a Sra SÔNIA MARIZA BRANCO depositar R$ 1.000,00 em nome do Sr Jean Coloca, que parece adquiriu um "capacete do he-man para o Sr ADIR ASSAD":

Quadro 16 – E-mail do Sr Adir Assad para Sônia

Identidade principal

De: "Adir Assad" <adir@rstar.com.br>
Para: "Sonia Branco" <sonia@rstar.com.br>
Enviada em: quinta-feira, 13 de março de 2008 11:05
Assunto: Fw: doido

Sonia dep 1000.00 please
> O banco que tenho conta é Bradesco, agencia 2458-9 c. corrente 5275-2.
> Vou passar ai mais tarde pra levar o capacete do he-man
> At-
> bj
> Jean Coloca
>

(...)

9.11.6. O quarto e-mail de 30/09/2008 a Fundação Getúlio Vargas envia um e-mail para o Sr ADIR ASSAD (em nome do Marketing da Rock Star), para Sra SÔNIA MARIZA BRANCO e para a Sra SIBELY COELHO (filha de Sônia Mariza Branco) com informações de uma conta para depósito do valor referente a uma palestra:

(...)

9.11.7. Podemos comprovar que todas as pessoas envolvidas nos e-mails acima que são: ADIR ASSAD, SÔNIA MARIZA BRANCO e SIBELY COELHO (filha de Sônia Mariza Branco) e SANDRA MARIA BRANCO MALAGO utilizam a extensão "@rstar" em suas caixas de mensagem, que significa Grupo Rock Star, composto por várias empresas controladas pelo Sr ADIR ASSAD, entre elas Rock Star Marketing Promoções e Eventos Ltda..

(...)

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

Documento nato-digital

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

(...)

9.11.19. Finalizando esta análise do vínculo do Sr ADIR ASSAD com as empresas aqui apresentadas e que são administradas de fato por este senhor, colocamos abaixo recortes do Relatório Final da CPMI do Cachoeira, que no final do processo investigativo obteve a mesma Conclusão que esta auditoria: que todas estas empresas foram constituídas ou mantidas por interpostas pessoas, "laranjas", e todas com vínculos profissionais ou pessoais com o Sr ADIR ASSAD, sócio de fato destas sociedades:

(...)

9.12. Sra Sônia Mariza Branco

9.12.1. A Sra Sonia Mariza Branco - CPF: 030.455.888-59 é interposta pessoa do Sr ADIR ASSAD nas seguintes empresas todas fiscalizadas na CPMI do Cachoeira, Operação Monte Carlo e Saqueador da Polícia Federal e também em fiscalizações abertas na DRF/Barueri, e que são comprovadamente controladas pelo Sr ADIR ASSAD: SM Terraplenagem Ltda. - CNPJ: 07.829.451/0001-85; Soterra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda. - CNPJ: 10,447.939/0001-52; SP Terraplenagem Ltda. - CNPJ: 09.503.787/0001-89, Rock Star Marketing Ltda. - CNPJ: 07.829.493/0001-16, Rock Star Marketing Promoções e Eventos Ltda. - CNPJ: 10.354.248/0001-04, Rock Star Produções Comércio e Serviços Ltda. - CNPJ: 05.298.439/0001-66 e Solu Terraplenagem Ltda. - CNPJ: 10.678.284/0001-23. Além disto SÔNIA MARIZA BRANCO - CPF: 030.455.888-59 é irmã de SANDRA MARIA

Documento nato-digital

BRANCO MALAGO e SUELI MARIA BRANCO, e mãe de SIBELY COELHO e SOIANY COELHO que também são interpostas pessoas do Sr ADIR ASSAD.

9.12.2. É importante frisar que conforme contrato social a Sra SÔNIA MARIZA BRANCO - CPF: 030.455.888-59 foi sócia administradora desta sociedade no período de 28/04/2008 a 27/08/2008. No Cartório do 13° Tabelião de Notas da Comarca de São Paulo - Estado de São Paulo, contém duas procurações, a primeira de 20 de Maio de 2009, no Livro 3951, Página 317, e a segunda de 21 de 31.11ho de 2011, no Livro 4225, Página 109, também com prazo de validade de 02 (dois) anos a contar desta data, tendo como outorgante a sociedade ROCK STAR MARKETING, PROMOÇÕES E EVENTOS ENTRETENIMENTO LTDA - CNPJ: CNPJ: 10.354.248/0001-04, representada por sua sócia e administradora, Sra SIBELY COELHO - CPF: 174.341.568-05, que nomeia e constitui sua bastante procuradora Sra SÔNIA MARIZA BRANCO - CPF: 030.455.888-59, para isoladamente praticar todos os atos necessários para gerenciar a empresa tais como: representar a outorgante em repartições publicas federais estaduais e municipais..., firmar, prorrogar ou rescindir contratos em geral..., contratar e destituir advogados e seus honorários,..., abrir, movimentar e/ou encerrar conta(s) de depósito(s), corrente(s), contas especiais e/ou constas de poupança, em nome da empresa outorgante, em quaisquer Instituições Financeiras e Bancos privados ou estatais, ou seja, com poderes para praticar todos os atos de gerência da sociedade, constituindo-se desta forma, a verdadeira administradora e sócia de fato deste contribuinte. Além disto, conforme cheques abaixo, recebidos das instituições financeiras em atendimento às Requisições de Movimentações Financeiras, a Sra SÔNIA MARIZA BRANCO assina cheques das Instituições Financeiras HSBC Bank Brasil S/A, agência 333, conta corrente 00102-25 e Banco Santander Real S/A, agência 1371, conta corrente 4003816, que foram descontados nos anos calendário de 2009 e 2010, período em que a Sra Sônia não integrava o quadro social da empresa, demonstrando toda a sua ação e influência na condução dos negócios deste contribuinte, sendo responsável pela área administrativa e financeira da empresa. No Quadro 31 anexamos para comparação e comprovação o cartão de assinatura da Sra SÔNIA MARIZA BRANCO, do Banco Safra S/A, da sociedade Rock Star Marketing Promoções e Eventos Ltda. - CNP]: 10.354.248/0001-04, onde ela é sócia administradora.

(...)

9.12.3. Nos quadros abaixo podemos confirmar a participação societária da Sra Sônia Mariza Branco nas sociedades controladas pelo Sr Adir Assad e alvo das investigações da CPMI e da Polícia Federal:

(...)

Rock Star Marketing, Promoções e Eventos Ltda. - CNP7: 10.354.248/0001-04

Data Constituição: 28/04/2008

CPF	Nome	Data Início	Data Término	Tipo	Qualificação
030.455.888-59	Sônia Mariza Branco	28/04/2008	27/08/2008	49	Sócio Administrador
036.326.848-04	Sueli Maria Branco	28/04/2008	27/08/2008	49	Sócio Administrador
174.341.568-05	Sibely Coelho	27/08/2008	01/08/2011	49	Sócio Administrador
250.651.598-40	Soiany Coelho	27/08/2008	01/08/2011	49	Sócio Administrador
036.326.848-04	Sueli Maria Branco	01/08/2011	05/01/2012	22	Sócio
094.300.958-89	Honorina Catarina	01/08/2011		49	Sócio Administrador

9.13. Sra Sibely Coelho

9.13.1. A sócia Sra Sibely Coelho - CPF: 174.341.568-05 é filha de SONIA MARIZA BRANCO, CPF: 030.455.888-59, sobrinha de Sra Sandra Maria Branco Malago - CPF: 903.957.358-15 e de Sueli Maria Branco - CPF: 036.326.848-04 e irmã de Soiany Coelho - CPF: 250.651.598-40.

Documento nato-digital

Lembrando que SONIA MARIZA BRANCO, foi e é sócia de diversas empresas investigadas pela CPMI do Cachoeira e pela Polícia Federal, e fiscalizadas pela DRF/Barueri que tem como sócio de fato o Sr ADIR ASSAD, conforme acima relatado, e a sócia SIBELY COELHO tem participação nas seguintes empresas: Rock Star Marketing Promoções e Eventos Ltda. - CNPJ: 10.354.248/0001-04, Rock Star Produções Comércio e Serviços Ltda. - CNPJ: 05.298.439/0001-66 e Dream Rock Entretenimento Ltda. - CNPJ: 10.228.190/0001-52. Para justificar que SIBELY COELHO consiga ser sócia de uma sociedade, mesmo não tendo rendimentos compatíveis com esta situação, conforme análise das suas DIRPF - Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, constam nestas declarações exercício 2009, ano calendário 2008 um empréstimo de sua tia Sra Sandra Maria Branco Malago - CPF: 903.957.358-15, no valor de R$ 70.000,00 e outro empréstimo concedido pela sociedade Rock Star Produções Comércio e Serviços Ltda. de R$ 62.000,00, como forma de justificar a sua entrada como sócia administradora nas empresas Dream Rock Entretenimento Ltda. - CNP): 10.228.190/0001-52 e Rock Star Marketing Promoções e Eventos Ltda. - CNP): 10.354.248/0001-04, todas do Grupo Rock Star e vinculadas ao Sr ADIR ASSAD. O Quadro abaixo mostra que mesmo a Sra SIBELY COELHO tendo saído da sociedade Rock Star Promoções e Eventos Ltda em 05/08/2011 continuou a receber pro labore em 01/2012, esteve na relação de contribuição sindical da sociedade Rock Star Marketing Ltda., teve passagens áreas compradas também por esta sociedade, e esta na lista dos beneficiários do plano de saúde contratado pela Rock Star Marketing Ltda., todas integrantes do Grupo Rock Star. Por tudo dito e provado nestes autos, concluímos que a Sra SIBELY COELHO é interposta pessoa do Sr ADIR ASSAD e de sua mãe SÔNIA MARIZA BRANCO.

(...)

9.14. Sra Soiany Coelho

9.14.1. A sócia Sra Soiany Coelho - CPF: 250.651398-40 é filha de SONIA MARIZA BRANCO, CPF: 030.455.888-59, sobrinha de Sra Sandra Maria Branco Malago - CPF: 903.957.358-15 e de Sueli Maria Branco - CPF: 036.326.848-04 e irmã de SIBELY COELHO - CPF: 174.341.568-05.

Lembrando que SONIA MARIZA BRANCO, foi e é sócia de diversas empresas investigadas pela CPMI do Cachoeira e pela Polícia Federal, e fiscalizadas pela DRF/Barueri que tem como sócio de fato o Sr ADIR ASSAD, conforme acima relatado, e a sócia SOIANY COELHO tem participação nas seguintes empresas: Rock Star Marketing Promoções e Eventos Ltda. - CNPJ: 10.354.248/0001-04, Rock Star Produções Comércio e Serviços Ltda. - CNPJ: 05.298.439/0001-66 e Dream Rock Entretenimento Ltda. - CNPJ: 10.228.190/0001-52. SOIANY COELHO foi funcionária da sociedade Rock Star Marketing Ltda., que conforme comprovado nestes autos é vinculada ao Sr ADIR ASSAD e a Sra SONIA MARIZA BRANCO, e que em 2009 e 2010, recebeu nestes anos a quantia total de R$ 10.016,00 e R$ 9.407,20 respectivamente, conforme DIRF - Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte em anexo. Para justificar que SOIANY COELHO consiga ser sócia de uma sociedade, mesmo não tendo rendimentos compatíveis com esta situação nas DIRPF - Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física exercício 2009 ano calendário 2008, e exercício 2010 ano calendário 2009, consta um empréstimo de sua tia Sra Sandra Maria Branco Malago CPF: 903.957.358-15, no valor de R$ 80.000,00 (2008) e R$ 30.000,00 (2009), como forma de justificar a sua entrada como sócia administradora das empresas Dream Rock Entretenimento Ltda. - CNPJ: 10.228.190/0001-52 e Rock Star Marketing Promoções e Eventos Ltda. - CNP): 10.354.248/0001-04, todas do Grupo Rock Star e vinculadas ao Sr ADIR ASSAD. O Quadro abaixo mostra que mesmo a Sra SOAINY COELHO tendo saído da sociedade Rock Star Promoções e Eventos Ltda em 05/08/2011 continuou a receber pro-labore em 01/2012, esteve na relação de contribuição sindical da sociedade Rock Star Marketing Ltda., teve passagens áreas compradas também por esta sociedade, e esta na lista dos beneficiários do plano de

Documento nato-digital

saúde contratado pela sociedade Rock Star Marketing Ltda., todas integrantes do Grupo Rock Star. Por tudo dito e provado nestes autos, concluímos que a Sra SOIANY COELHO é interposta pessoa do Sr ADIR ASSAD e de sua mãe SÔNIA MARIZA BRANCO.

(...)

9.16. Sra Honorina Catarina Lopes da Silva

9.16.1. (...) Os documentos mostram o pagamento de compromissos pessoais de SÔNIA MARIZA BRANCO, neste caso, pagamento da empregada doméstica, através de uma conta bancária administrada pela Sra Honorina, que na verdade não passa de "laranja" de SÔNIA MARIZA BRANCO e ADIR ASSAD, que colocaram esta senhora como sócia apenas para, através dela, administrar os recursos da sociedade em seu proveito.

(...)

9.17. Desta forma, conforme tudo o que foi exposto até aqui, esta fiscalização só pode concluir que foram as sócias SIBELY COELHO, CPF: 174.341.568-05 e SOIANY COELHO, CPF: 250.651.598-40 em conjunto com o administrador de fato deste contribuinte Sr ADIR ASSAD, CPF: 758.948.158-00, e também com a colaboração de SÔNIA MARIZA BRANCO, CPF: 030.455.888-59 (mãe de SIBELY e SOIANY) os responsáveis pela conduta da fiscalizada de omitir receitas à RFB com o intuito de recolher menos tributos ao Fisco Federal.

(...)

9.19. Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda.

(...)

9.19.2. Em 18/03/2010 foi efetuada uma alteração cadastral alterando a sede da sociedade para a Rua Domiciano Leite Ribeiro, 51, Bloco 4, Apartamento, Vila Guarani, São Paulo / SP — CEP: 04317-000. Em 28/12/2012 aconteceu a última alteração cadastral retirando-se da sociedade SIBELY COELHO e SOIANY COELHO e sendo admitidas como sócias administradoras a filhas de SIBELY COELHO, Nathaly Coelho Adesso — CPF: 387.642.928-51 e a outra filha da Sra SÔNIA MARIZA BRANCO, Simone Coelho Adesso — CPF: 246.278.768-23. Importante frisar, que a totalidade dos bens da Sra SÔNIA MARIZA BRANCO foram doados para a sociedade.

9.19.3. Abaixo iremos relatar como a Sra SÔNIA MARIZA BRANCO e suas filhas SIBELY COELHO e SOIANY COELHO utilizaram-se desta empresa para administrar seus bens e quando da abertura das fiscalizações da Polícia Federal através das operações Monte Carlo, Vegas e Saqueador, da CPMI do Cachoeira e das fiscalizações efetuadas por esta Delegacia da Receita Federal do Brasil em Barueri nas suas empresas de fachada elaborou um plano para tentar blindar seu patrimônio através desta sociedade Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda. — CNP): 10.263.163/0001-10. (...)

(...)

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

- SIBELY COELHO, CPF: 174.341.568-05, sócia administradora da fiscalizada, pela prática de sonegação fiscal (por omissão de receitas em declaração de informações fiscais à RFB e escrituração de livros contábeis). Esta é uma prática que contraria a lei, e, conforme dispõem o artigo 124, I e artigo 135, III, da Lei net 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), enseja responsabilização pessoal ao agente.

Documento nato-digital

> - SOIANY COELHO, CPF: 250.651.598-40, sócia administradora da fiscalizada, pela prática de sonegação fiscal (por omissão de receitas em declaração de informações fiscais à RFB e escrituração de livros contábeis. Esta é uma prática que contraria a lei, e, conforme dispõem o artigo 124, I e artigo 135, III, da Lei na 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), enseja responsabilização pessoal ao agente.
>
> - SÔNIA MARIZA BRANCO, CPF: 030.455.888-59, sócia administradora da fiscalizada, pela prática de sonegação fiscal (por omissão de receitas em declaração de informações fiscais à RFB e escrituração de livros contábeis). Esta é uma prática que contraria a lei, e, conforme dispõem o artigo 124, I e artigo 135, III, da Lei no 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), enseja responsabilização pessoal ao agente.
>
> (...)

De se observar que o caso dos autos não trata de "laranjas" no sentido popular do termo, eis que, conforme consta do TVF (fl. 848), em entrevista do Sr. ADIR ASSAD à Revista Veja, de 18/12/2013, ele próprio reconhece que seus sócios são todos parceiros, seus funcionários há mais de vinte anos, não são laranjas, pois laranjas seriam, nas suas próprias palavras, se fossem carpinteiros (grifos do original):

> **Qual a razão de as empresas do senhor não existirem nos endereços declarados e estarem, todas, em nome de laranjas?** Elas funcionam nesses endereços por uma razão simples: estão fora da cidade de São Paulo para pagar menos Impostos. Não sou só eu que faço isso. É planejamento fiscal. Grandes empresas e até bancos fazem a mesma coisa. Os impostos aqui na cidade de São Paulo são muito altos. Quanto aos sócios, são todos parceiros, funcionários meus de mais de vinte anos. Não são laranjas.
>
> **O que é um "laranja" para o senhor?** Laranjas eles seriam se fossem carpinteiros, pedreiros. Não é o caso.

Quanto às responsáveis SOIANY COELHO e SIBELY COELHO, todavia, compreendo que a decisão recorrida realmente merece reforma.

Pretende-se a responsabilização de tais pessoas físicas quanto à conduta de omitir receitas à RFB com o intuito de recolher menos tributos ao Fisco Federal nos anos-calendário de 2009 e 2010.

Acontece que o TVF não demonstra, quanto a SOIANY COELHO e SIBELY COELHO, quer a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, que permitiria a responsabilização com base no artigo 135, III, do CTN, nem o "interesse comum" de tais pessoas na situação que constitua o fato gerador.

Quanto a **SIBELY COELHO**, o TVF apenas indica que esta era sócia administradora da contribuinte (com sua participação tendo sido adquirida com recursos "emprestados" de sua tia Sra Sandra Maria Branco Malago, eis que sequer origem ela teria para realizar tal aquisição), sendo que neste papel ela nomeou e constituiu como procuradora a Sra SÔNIA MARIZA BRANCO. Não há, porém, menção à prática de quaisquer atos por parte de SIBELY COELHO *em nome da sociedade*, isto é, na qualidade de administradora ou gerente (a contribuinte ROCK STAR MARKETING PROMOÇÕES E EVENTOS LTDA.), de forma que resta prejudicada a aplicação do artigo 135, III, do CTN.

Documento nato-digital

Quanto a algum benefício econômico que possa caracterizar seu "interesse comum" na situação que constitua o fato gerador, o TVF menciona apenas que SIBELY COELHO "*tendo saído da sociedade Rock Star Promoções e Eventos Ltda em 05/08/2011 continuou a receber pro labore em 01/2012, esteve na relação de contribuição sindical da sociedade Rock Star Marketing Ltda., teve passagens áreas compradas também por esta sociedade, e esta na lista dos beneficiários do plano de saúde contratado pela Rock Star Marketing Ltda., todas integrantes do Grupo Rock Star*."

Tais fatos ou se referem a fatos posteriores aos fatos geradores em questão (2009 e 2010) ou, quando muito, comprovam que SIBELY COELHO era tratada como mera funcionária da empresa, não sendo suficientes a caracterizar responsabilidade por tributos devidos pela sociedade.

Neste sentido, compreendo que SIBELY COELHO deve ser excluída do polo passivo da obrigação tributária, razão porque dou provimento ao recurso especial com relação a ela.

O mesmo se conclui de **SOIANY COELHO**, eis que para ela também não se apontou quer a prática de atos de administração da empresa que pudessem levar á responsabilização pelo 135, III, do CTN, nem algum benefício econômico que pudesse implicar que ela tivesse interesse comum na situação que constituiu os fatos geradores em questão.

Ante o exposto, igualmente dou provimento ao recurso especial com relação à **SOIANY COELHO**.

***Mérito – Recurso especial dos sujeitos passivos* – Conclusão**

Em conclusão, quanto ao recurso especial das responsáveis, na parte conhecida, dou provimento a recurso para excluir do polo passivo SOIANY COELHO e SIBELY COELHO. Ementa sugerida:

> RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIAS ADMINISTRADORAS. LARANJAS. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Não se verifica adequada a inclusão de responsáveis no polo passivo da obrigação tributária quando não comprovados nem a prática de atos de administração ou gestão da empresa por parte de tais pessoas, nem o auferimento de qualquer benefício econômico na situação que constitua o fato gerador. Ausência dos pressupostos para a aplicação, respectivamente, dos artigos 135, III e 124, I, do CTN.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para **(i) quanto ao recurso especial da Fazenda Nacional**: conhecer parcialmente, apenas quanto às matérias multa qualificada e multa agravada, não conhecendo quanto à decadência; no mérito, na parte conhecida pelo Colegiado, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer a qualificação da

Documento nato-digital

multa, bem como os lançamentos relativos ao 1º trimestre de 2009; **(ii) quanto aos recursos especiais das responsáveis**, oriento meu voto por conhecer dos recursos de SOIANY COELHO e SIBELY COELHO e não conhecer do recurso de SÔNIA MARIZA BRANCO; no mérito, na parte conhecida, dou provimento aos recursos para excluir do polo passivo as responsáveis SOIANY COELHO e SIBELY COELHO.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada

A I. Relatora restou vencida no conhecimento do recurso especial da PGFN acerca da matéria "multa agravada". A maioria do Colegiado compreendeu que a divergência jurisprudencial não restou caracterizada.

O recurso especial da PGFN teve seguimento quanto ao agravamento da penalidade, isto com base nos paradigmas nº 9101-001.487 e 1101-001.226. Além dos questionamentos acerca da qualificação da penalidade, a PGFN também arguiu dissídio jurisprudencial acerca da decadência, e admitiu-se que o paradigma nº 105-15.955 o caracterizaria porque nesse julgado, ao se decidir pela existência de evidente intuito de fraude, o início da contagem do prazo foi deslocado na forma do art. 173, I do CTN. Destacou-se, ainda, que esta matéria guardaria relação com a discussão acerca da qualificação da penalidade.

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

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

Multa Agravada em 50%.

> No que se refere à multa agravada (225%), aplicada sobre a infração correspondente à omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, teve sua exigência baseada no disposto na Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, §2º, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997.
>
> A justificativa do autuante para a sua aplicação é a de que "O contribuinte em nenhum momento do procedimento fiscal apresenta esclarecimentos para o não atendimento das intimações, que foram várias, Termo de Início de Procedimento Fiscal, Termo de Reintimação, Termo de Constatação e Reintimação, Termo de Intimação fiscal n° 1 e Termo de Intimação e Reintimação, todos em anexo a este procedimento, autorizando neste caso o agravamento da multa de lançamento de ofício, aumentado pela metade, conforme § 2º do art. 44 da Lei n° 9.430, de 27/12/1996."
>
> Dispõe o citado § 2º do art. 44:
>
> [...]
>
> Excluídas as hipóteses previstas nas alíneas b e c, que não foram apontadas pelo autuante, resta analisar se ocorreu o fato previsto na alínea a, ou seja, "prestar esclarecimentos". Segundo o Novo Dicionário Eletrônico Aurélio versão 5.11 e Dicionário Houaiss de Sinônimos e Antônimos "esclarecer" significa explicar, elucidar, deslindar, no sentido de tornar claro, inteligível, dando compreensão ao que é esclarecido.
>
> No presente caso, houve a falta de apresentação de livros e documentos fiscais, o que não pode ser tomado como falta de "esclarecimentos". A não apresentação de tais documentos e livros implicou o arbitramento do lucro, mas não pode servir de justificativa para majorar a multa em 50%. Se fosse esta a intenção do legislador, teria ele expressamente previsto que a não apresentação de tais documentos ensejaria a majoração da multa em 50%.
>
> Entendo, ademais, que a exasperação da multa deverá se fundar na falta de esclarecimentos acerca de fatos tributários, e não sobre os motivos da ausência de apresentação da escrita.
>
> Dessa forma, cabe reduzir a multa de ofício de 225% para 150%.

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

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

Discorda-se dos fundamentos da I. Relatora quanto à rejeição do paradigma nº 9101-001.487 porque ele não contraria a Súmula CARF nº 96. Embora referido julgado também analise agravamento de penalidade em sede de arbitramento de lucros, de seu voto consta que a majoração se deu *em razão do não atendimento às intimações fiscais com vistas à apresentação dos livros da sua escrituração e de outros elementos necessários à realização da auditoria fiscal*, reformando-se a decisão ali recorrida *porquanto não se trata de mera falta de*

Documento nato-digital

apresentação dos livros contábeis e fiscais, mas de não atendimento a reiteradas intimações e até mesmo de descaso às investidas da autoridade fiscal na penosa busca empreendida para a localização dos seus responsáveis, consoante se pode extrair da descrição contida no Termo de Constatação Fiscal de fls. 14 a 35. Assim, a hipótese fática, ali, não era apenas da *falta de apresentação de livros e documentos da escrituração* que, nos termos da Súmula CARF nº 96, *não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros*. Houve *outros elementos necessários à realização da auditoria fiscal que não foram apresentados.*

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

Na mesma linha, o paradigma nº 1101-001.226 também deve ser rejeitado porque, embora seu contexto fático possa se diferenciar daquele que ensejou a Súmula CARF nº 96, não há o necessário alinhamento com o acórdão recorrido, que não afirmou o afastamento do agravamento apesar da falta de atendimento a intimações para apresentação de outros documentos e informações. Como visto, a decisão recorrida está pautada, apenas, na falta de apresentação de livros e documentos que ensejaram o arbitramento dos lucros, e se outros descumprimentos se verificaram, e foram motivo do agravamento da penalidade, cumpria à PGFN ter suscitado a omissão do Colegiado *a quo* acerca desta circunstância específica.

A representação fazendária bem destaca do paradigma nº 1101-001.126 que:

> Os argumentos assim reproduzidos também demonstram que em nada aproveitam ao recorrente as alegações de extravio da documentação apreendida, e conseqüentes referências a motivo de força maior e responsabilidade do Estado, ou a indicação da petição apresentada em 13/02/2009 na DRF/Barueri, **devendo ser mantido o agravamento da penalidade pelas razões antes expostas, até porque não se verificou apenas a circunstância cogitada na Súmula CARF nº 96** (A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de oficio, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros), **mas também a falta de atendimento a intimações que exigiram a comprovação do ingresso de recursos dos sócios para constituição do capital da empresa, a apresentação de extratos bancários, a comprovação da origem dos valores depositados em suas contas correntes, e justificativas para a falta de entrega de DIPJ**. *(destaques da recorrente)*

Contudo, ao alinhar este precedente com o recorrido, assevera que *os casos confrontados não tratam pura e simplesmente da falta de apresentação de documentos requisitados por intimação do Fisco, o que redundou no arbitramento de lucros que é a situação tratada no verbete sumular*, e complementa que a *hipótese versada neste feito* é de *agravamento da multa de ofício motivada pela conduta do contribuinte de deixar de prestar esclarecimentos e apresentar documentos reiteradamente solicitados pela Fiscalização e que poderiam alicerçar o lançamento*, sem antes ter movido os necessários embargos de declaração para que esta circunstância fática fosse reconhecida como existente no presente caso.

Ausente esta ação, o que se tem é a decisão do acórdão recorrido pautada em contexto fático que impõe a aplicação da Súmula CARF nº 96, do que resulta a incidência da vedação expressa no art. 67, §3º do Anexo II do RICARF.

Estas as razões para NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN neste ponto.

Documento nato-digital

Já em relação à matéria "decadência", a manifestação da I. Relatora contra o conhecimento do recurso especial não prevaleceu, concluindo a maioria do Colegiado que esta parcela do recurso fazendário poderia ser conhecida.

Ocorre que, ao decidir pelo conhecimento do recurso fazendário quanto à qualificação da penalidade, a possibilidade de provimento deste ponto é suficiente para alinhar o presente litígio àquele examinado no paradigma, no qual a existência de dolo, fraude ou simulação impôs a aplicação da regra decadencial mais alargada do art. 173, I, do CTN. Supera-se, assim, a dessemelhança fática apontada pela I. Relatora ao rejeitar a existência de dissídio jurisprudencial neste ponto.

Daí a conclusão de CONHECER do recurso especial da PGFN não só quanto à qualificação da penalidade, mas também em relação à contagem do prazo decadencial.

No mérito, a proposta da I. Relatora de restabelecer a qualificação da penalidade não foi acolhida por metade do Colegiado, o que impôs a solução favorável ao Contribuinte, na forma do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020.

Esclareça-se, inicialmente, que somente a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada foi contestada em recurso voluntário, como bem exposto no voto condutor do acórdão recorrido:

> No caso concreto, em primeiro lugar, há três infrações, a saber: a primeira referente à diferença de imposto em razão do arbitramento, lançada com multa de 75%; a segunda, refere-se a R$ 3.961.400,00 de notas fiscais emitidas no período de março a dezembro de 2010 e não oferecidas à tributação, lançada com multa de 150% e a terceira referente a omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, ou seja, baseada em presunção legal, com multa de 225%.
>
> As recorrentes questionam somente a qualificação da penalidade para a infração referente a depósitos bancários. Como não houve questionamento da infração referente a omissão de receitas baseadas nas notas fiscais não escrituradas, desde a impugnação, sua exigência tornou-se definitiva desde então, conforme já evidenciado pela decisão de primeira instância.

E, quanto à questão em litígio, endossa-se, aqui, o entendimento expresso pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, relator do acórdão recorrido, contrário à qualificação da penalidade aplicada sobre créditos tributários apurados a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, quando o procedimento fiscal não agrega à presunção de omissão de receitas evidências materiais de que tais valores corresponderiam a receitas da atividade.

Em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725, esta Conselheira assim firmou seus parâmetros para qualificação da penalidade em lançamentos decorrentes da constatação de omissão de receitas:

> Concordo integralmente com a I. Relatora no que tange aos efeitos do Ato Declaratório de Exclusão e à exigência do crédito tributário principal. Mas tenho outras razões para concluir pelo afastamento da multa de ofício qualificada, de forma que subsistam apenas os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora.

Documento nato-digital

Os debates havidos durante as sessões de julgamento permitiram-me bem delinear os critérios que adoto para exigência da multa de ofício qualificada.

No primeiro caso apreciado, estivemos frente a um contribuinte que havia omitido significativo volume de receitas, apuradas com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, frente a depósitos bancários de origem não comprovada, concluiu a autoridade lançadora pela existência de valores tributáveis.

A contribuinte apresentara livros contábeis que precariamente reproduziam a movimentação bancária questionada, fazendo transitar a maior parte dos valores apenas por contas patrimoniais, e reconhecendo como receita de vendas somente os valores expressos nas notas fiscais emitidas. Consoante reproduzido pelo I. Relator, a contribuinte limitou-se a argüir, sem qualquer prova documental, que em virtude da natureza perecível das mercadorias, havia operações de revenda de mercadorias que seguiam diretamente do produtor rural para os clientes da empresa, acobertadas pela Nota Fiscal de Produtor Rural; o pagamento ocorria de forma informal, de vez que realizava pagamentos aos produtores rurais e posteriormente recebia de seus clientes a quitação das mercadorias revendidas.

A qualificação da penalidade decorreu do fato de a contribuinte não ter emitido notas fiscais, não ter escriturado a maior parte de suas receitas e não ter declarado à Receita Federal sua efetiva receita, tentando passar a falsa impressão que a sua receita de vendas de mercadorias foi de apenas R$ 1.107.598,81, quando na realidade foi de R$ 7.109.024,52.

Entendi, frente a estes elementos, que se tratava da simples apuração de omissão de receitas, à qual se reporta à Súmula CARF nº 14. O volume de receitas presumidamente omitidas era significativo, e deficiências na escrituração demonstravam a desídia da contribuinte na manutenção de seus assentamentos contábeis. Todavia, embora estes elementos permitissem a imputação de omissão de receitas, eles ainda eram insuficientes para afirmar a intenção dolosa de deixar de recolher tributo. Necessário seria que a Fiscalização investigasse um pouco mais, estabelecendo vínculos concretos entre a movimentação bancária e a atividade operacional da empresa, para assim afirmar que houve a intenção de ocultar receitas tributáveis do Fisco Federal. Evidências como a apuração de depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

No segundo caso apreciado, as receitas omitidas foram apuradas a partir das informações do Livro Registro de Saídas, que apresentava expressivo volume de operações, ao passo que as DIPJ, DACON e DCTF não continham qualquer registro de resultados tributáveis ou débitos apurados. Ainda assim, a Fiscalização circularizou um dos clientes da fiscalizada, e identificou outras operações que sequer haviam sido escrituradas no Livro Registro de Saídas. Ao final, concluiu a autoridade fiscal que apesar de ter auferido vultosa receita, a contribuinte agiu dolosamente com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, apresentando declarações zeradas.

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

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF nº 14, como antes mencionei A distinção deste caso, em relação ao anterior, está na acusação fiscal. A autoridade lançadora justifica a qualificação da penalidade em razão da omissão mediante declaração ao Fisco Federal de somente R$ 129.557,60 do total de R$ 13.947.987,53

Documento nato-digital

das vendas registradas em sua contabilidade, cujo total foi registrado em sua escrituração fiscal e contábil e informado ao Fisco do Estado do Paraná, conforme demonstrado nos subitens "2.3.1", "2.3.2" e "2.3.3", nos quais limita-se a descrever os valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

A autoridade lançadora não acusou a contribuinte de ocultar receitas sabidamente tributáveis, de modo que o litígio não se estabeleceu em relação à intenção da contribuinte em deixar de recolher tributos. A dúvida ganha maior relevo quando observo, no Termo de Verificação Fiscal, que cerca de 50% dos valores omitidos decorrem de CAFÉ DESTIN EXPORTAÇÃO e CAFÉ C/ SUSP PIS-COFINS, cuja exclusão da base de cálculo do SIMPLES Federal poderia decorrer de interpretação da legislação tributária.

Assim, embora entenda que não é o caso de aplicação da Súmula CARF nº 14, concordo com o afastamento da qualificação da penalidade, proposto pela I. Relatora.

Também contrário à qualificação da penalidade foi o entendimento expresso no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.267:

Com referência à qualificação da penalidade em razão da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou indícios outros que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador*, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que a sua reiteração a ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

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

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

Esclareça-se que, como consignado neste voto, a recorrente invocou a *descrição "auto explicativa" contida nos extratos bancários* para vincular outros depósitos bancários a operações de compra e venda de veículos usados, evidência de vendas sem emissão de nota fiscal, na medida em que as operações assim comprovadas foram admitidas pela Fiscalização como origem de parte dos depósitos bancários. Ocorre que esta circunstância não foi integrada à acusação fiscal acima exposta, acrescida apenas por referências ao significativo descompasso entre a movimentação financeira e as receitas

Documento nato-digital

> declaradas pelo sujeito passivo, e pela menção ao *grande volume de rendimentos tributáveis* omitidos, mas aí tendo em conta, também, a significativa parcela de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Assim, além da reiteração, a acusação fiscal apenas afirma que a omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada apresenta valores expressivos, constatações que não se prestam como indícios da intenção de omitir receitas sabidamente tributáveis.
>
> Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta. Desnecessário, portanto, apreciar as demais alegações da recorrente acerca da ausência de embaraços à investigação fiscal, da validade da documentação apresentada e necessária desconstituição por parte da Fiscalização, do regular registro contábil dos rendimentos tributáveis, do indevido uso da presunção *hominis* para qualificação da penalidade e das inconsistências verificadas na acusação de sonegação, pois tais argumentos já foram antes refutados no que importa à caracterização da omissão de receitas, bem como para manutenção da multa qualificada sobre a omissão de receitas de intermediação financeira.
>
> Por estas razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

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

> Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo autuada decorre da constatação de receitas auferidas no período fiscalizado, mediante confronto dos depósitos bancários com os documentos apresentados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a partir dos quais foi possível constatar que apenas parte das operações foram contabilizadas pela autuada, e que nem mesmo em relação a esta parcela foram declarados ou recolhidos os valores devidos. Diante deste contexto, a autoridade lançadora expôs que:
>
> *No que concerne à aplicação da multa proporcional ao valor do imposto, a mesma foi de 150%, por prática, em tese, de infração qualificada como:*
>
> *1 – Sonegação (art. 71 da Lei n° 4.502/1964), tendo em vista que a contribuinte agiu e omitiu com dolo para impedir e retardar totalmente em relação ao ano-calendário 2001 o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*
>
> *1.1 – Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (por três anos consecutivos, não entregou a DIPJ, deixando de informar o resultado do exercício, a base de cálculo e o regime de tributação; não informou nenhum valor nas DCTF; não apresentou a escrituração comercial para que houvesse possibilidade de apuração da base de cálculo; não comprovou a origem dos créditos em contas mantidas em instituições financeiras, tendo cabido tal tarefa à fiscalização, tudo evidenciando o intuito de omitir informações, com o fito de eximir-se do pagamento do imposto/contribuições);*
>
> *1.2 – Das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente (na condição de rede de lojas na exploração do comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, deixou de informar o total das receitas típicas da atividade, inclusive deixando de apresentar declarações, como se não mais estivesse em atividade, sem se importar em esclarecer se os créditos em suas contas bancárias se referiam a esse tipo de atividade ou a outra, levando a fiscalização a apurar os valores pelo regime de lucro arbitrado; ainda, passou toda a rede de lojas a empresa sucessora que, como demonstrado nos anexos, muitas vezes é*

solidária, ao passo que ambas operaram nos mesmos estabelecimentos comercias às mesmas épocas; nesse sentido, a autuada desfez-se de todo seu patrimônio comercial, reduzindo a ampla rede a apenas um pequeno estabelecimento no endereço constante do cabeçalho).

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

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

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

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

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

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

Tais parâmetros orientaram os votos contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos nº 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Foresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico

Documento nato-digital

Ilha Solteira Ltda, Relatora Lívia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 9101-005.083 (Silvia Maria Ribeiro Arruda), 9101-005.084 (Saesa do Brasil Ltda ME), 9101-005.121 (Nadia Maria F. C. de Farias), 9101-005.150 (Ilha Comunicações Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.151 (Pizzaria e Churrascaria Bosque Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.212 (Abbatur Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Lívia De Carli Germano), 9101-005.367 (Centro Ótico Comercial Ltda), 9101-005.366 (Valesa Agropecuária Comércio e Representações Ltda – EPP, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.403 (Cooperfort Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.412 (APK Logística e Transporte Ltda), 9101-005.413 (Francisco Marinho de Assis Pereira, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto), 9101-005.522 (Shock Emergia Ltda), 9101-005.698 (Texsa do Brasil Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.924 (Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella) e 9101-005.983 (Comercial Importadora Exportadora Formiligas Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella). A mesma orientação foi adotada no voto proferido no Acórdão nº 9101-005.285 (MMJL Comercial Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), no qual embora fosse possível extrair dos autos evidências para qualificação da penalidade, elas não foram referidas na acusação fiscal para permitir o regular exercício de defesa pelo sujeito passivo. De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão nº 9101-004.838 (Guaporé Comércio de Madeiras Ltda) quando constatado que a autoridade fiscal não só estabeleceu o vínculo dos depósitos bancários com receitas da atividade da Contribuinte como também evidenciou *todo o percurso por ele desenvolvido para, consciente e intencionalmente, suprimi-las das bases tributáveis, bem como para ocultar esta conduta por meio da apresentação de declarações com informações falsas e adotar todos os meios evasivos para dificultar o procedimento fiscal. A presunção de omissão de receitas estipulada no art. 42 da Lei nº 9.430/96, em tais circunstâncias, não se destina, propriamente, à determinação das receitas, mas sim à definição do momento de ocorrência do fato gerador, diante da falta de colaboração do sujeito passivo em detalhar as receitas de sua atividade omitidas.* Na mesma linha foi o voto vencedor proferido no Acórdão nº 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), assim como as declarações de voto nos Acórdão nº 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Lívia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Lívia De Carli Germano), além do voto vencido no Acórdão nº 9101-005.687 (Cerâmica Formigres Ltda).

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

Documento nato-digital

Diante das premissas anteriormente fixadas, não há como validar a qualificação da penalidade em debate, restrita às receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Para se afirmar que os depósitos bancários corresponderiam a receitas da atividade seria necessário que a Fiscalização reunisse outras evidências que vinculassem os depósitos bancários a clientes da Contribuinte ou tomadores de seus serviços, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. Já se afirmou que a presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a constatação de significativo volume de receitas presumidamente omitidas, ou sua reiteração ao longo dos períodos fiscalizados, não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador*, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência.

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

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN. Em consequência, resta mantido o referencial que resultou, no acórdão recorrido, no acolhimento da decadência. Logo, também deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso fazendário neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

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

As responsáveis tributárias Soiany Coelho, Sibely Coelho e Sonia Mariza Branco contestaram a admissibilidade do recurso fazendário. A Contribuinte, embora intimada (e-fl. 1989 e 2025), assim como a responsável Fours Empreendimentos Imobiliários Ltda (e-fl. 2015 e

Documento nato-digital

2034), não apresentaram contrarrazões. Já os responsáveis Adir Assad e Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários apenas questionaram o mérito do recurso.

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

Como bem observa a I. Relatora, a qualificação da penalidade está sendo debatida nestes autos apenas em relação à presunção de omissão de receitas de depósitos bancários. No que se refere ao fato de o acórdão recorrido se fundamentar nas Súmulas CARF nº 14 e 25, esta Conselheira já se manifestou contrariamente a este aspecto obstaculizar o conhecimento do recurso especial, consoante voto vencedor expresso no Acórdão nº 9101-005.366:

> O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao conhecimento do recurso especial. A maioria do Colegiado concluiu que, apesar de o acórdão recorrido estar fundamentado em Súmula do CARF, na hipótese específica dos autos não é necessário que a divergência jurisprudencial se paute em paradigma que expressamente afaste a aplicação do entendimento sumulado em circunstância semelhantes.
>
> Isto porque, como se vê no voto condutor do acórdão, a aplicação do entendimento sumulado ao presente caso não se deu de forma direta, e demandou a análise das circunstâncias do caso concreto para qualificá-las e, só então, confrontá-las com as súmulas, dada a vagueza das expressões adotadas em seus enunciados:
>
> [...]
>
> Claro está, no exposto, que desde a decisão de 1ª instância há debate acerca da aplicabilidade da Súmula CARF nº 25 ao caso, lá concluindo-se por sua inaplicabilidade. E, no julgamento do recurso voluntário, necessário se fez analisar os contornos de cada infração imputada ao sujeito passivo para, com base nestas referências, aferir se foi *a simples apuração de omissão de receita* ou a presunção legal de omissão de receitas que, *por si só*, ensejou a qualificação da penalidade. Ao final desta análise, as Súmulas CARF nº 14 e 25 são apenas citadas em reforço ao entendimento de que parte das condutas referidas não caracterizam o intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, exigido no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, para qualificação da penalidade. Evidente, portanto, que se o voto condutor do acórdão recorrido não mencionasse referidas súmulas, a decisão seria exatamente a mesma.
>
> De seu lado, a PGFN logra demonstrar o dissídio jurisprudencial precisamente naquele ponto **antecedente** da argumentação, indicando paradigma que, diante de conduta semelhante, afirmou caracterizado o intuito de fraude e manteve a qualificação da penalidade. Daí a dispensa de argumentação específica quanto à inaplicabilidade do entendimento sumulado para superação da vedação expressa no art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.
>
> Em outras palavras, o recurso especial interposto pela PGFN não se presta a questionar o entendimento sumulado, mas sim a afirmar que as consequências nele **também** expressas não se verificam porque ausentes os pressupostos por ele **também** demandados, do que decorre, necessariamente, sua inaplicabilidade, ainda que ausente argumentação específica neste sentido.

Documento nato-digital

Reforça a posição em favor do conhecimento o fato de o paradigma admitido (Acórdão nº 1201-001.256) ter sido editado depois do entendimento sumulado e não trazer qualquer referência neste sentido, a indicar a inexistência de qualquer dúvida quanto à sua inaplicabilidade, mormente porque editado na vigência do RICARF/2015, quando já assente a obrigatoriedade de aplicação das Súmulas CARF e consolidadas as consequências fixadas para sua inobservância. Neste contexto, é válido presumir que o paradigma entendia inaplicáveis as Súmulas CARF nº 14 e 25.

Destaque-se, por fim, os fundamentos do despacho de admissibilidade que, em atenção a este aspecto, mas sob sua visão reflexa no art. 67, §12 do Anexo II do RICARF, assim decidiu:

> Em relação ao primeiro paradigma, verifica-se que contraria a Súmula CARF nº 25, a qual enuncia que *"a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64"*.
>
> Isso porque, ao analisar a imposição de multa qualificada em lançamento escorado em presunção legal de omissão de receitas decorrente da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada, no excerto reproduzido pela Recorrente e abaixo transcrito, o voto condutor não faz qualquer alusão à *"comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64"* cuja necessidade é afirmada a súmula. Nada refere, por exemplo, acerca da reiteração da omissão como indicativo do intuito de fraude, como faz o acórdão recorrido. E, nessa condição, contraria a Súmula CARF nº 25. Confira-se:
>
> > Quanto ao lançamento da multa de oficio de 150%, esta se refere aos lançamentos de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários não contabilizados de origem não comprovada e à acusação de omissão de demais receitas.
> >
> > Sobre a infração de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários não contabilizados registrou a fiscalização que as contas bancárias 7.876.725 e 007.367.000, mantidas junto ao Banestes e ao Banco Santos Neves, respectivamente, não foram contabilizadas em sua escrita comercial; quanto ao lançamento relativo a omissão de receitas não enquadradas no conceito de receita bruta, se relacionam com cheques da empresa Somarco e TED da empresa Sandri, cujos valores foram depositados em conta bancária, cujos registros também não foram contabilizados. Entendo que está caracterizado o evidente intuito de fraude de que trata o art. 44, II, da Lei 9.430/96, estando presentes os pressupostos legais para imposição da multa qualificada.
>
> Ainda que a súmula em questão tenha sido aprovada posteriormente ao julgamento de que se originou o acórdão paradigma (o julgamento se deu em 01/10/2009, ao passo que a súmula foi aprovada em 08/12/2009), ele não serve como paradigma, a teor do § 12, inciso II, do art. 67 do Anexo II do RICARF, que estatui que:
>
> > *Art. 67 (...)*
> >
> > *§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:*
> >
> > *(...)*
> >
> > *III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.*

Documento nato-digital

Já no que se refere ao segundo paradigma, tem-se que, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Isso porque, diferentemente do caso anterior, o voto condutor do acórdão é claro ao situar na reiteração da omissão de receitas e na expressividade das receitas omitidas o fator indicativo do dolo que legitima a imposição de multa qualificada em lançamento escorado na presunção legal de omissão de receitas decorrente da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada. Veja-se, além da ementa antes transcrita o trecho do voto condutor a seguir:

> *Por consequência lógica, portanto, a multa qualificada de 150% deverá ser mantida, respaldada pela mesma fundamentação explanada no acórdão recorrido. Fica caracterizada a ocorrência de dolo, legitimando a imposição de multa qualificada, uma vez constatada a omissão reiterada de receitas, apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, e em montante muito superior às receitas espontaneamente declaradas.*
>
> *Ora a conduta é dolosa partindo-se do pressuposto de que, além do recorrente omitir as receitas reiteradamente, ao ser intimado para comprovar tais condutas, não o fez. Se estivesse dotado de boa-fé em suas condutas, não teria motivo para não prestar esclarecimentos.*

Nesse quadrante, diverge do acórdão recorrido, que rechaçou a reiteração como fator a justificar a qualificação da multa na parte da autuação em que a receita omitida foi presumida em razão de depósitos bancários de origem não comprovada, como se vê no trecho a seguir (sublinhou-se):

> No presente caso, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou indícios outros que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente para *impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária* do fato gerador, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que a reiteração de sua ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada em relação ao segundo paradigma.

Documento nato-digital

> Assim, sendo inaplicável a vedação do art. 67, §3º do Anexo II do RICARF, e evidenciada a similitude fática entre os acórdãos comparados, que concluíram de forma divergente acerca do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO. *(destaques do original)*

Sob esta ótica, portanto, seria possível admitir *recurso especial pautado em paradigma que, em circunstâncias fáticas semelhantes ao recorrido, decide de forma diversa acerca do mesmo dispositivo legal, sem articular fundamentação para expressamente deixar aplicar o entendimento sumulado e afastado no acórdão recorrido, mormente se o enunciado da súmula em questão apresenta expressões genéricas e sua aplicação, no recorrido, demandou análise e qualificação da conduta do sujeito passivo, em antecedente que evidencia o dissenso em relação à orientação decisória do paradigma indicado*, nos termos da ementa de referido julgado.

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

> A respeito da pretensa prática reiterada justificar a exasperação da penalidade, saliento que de nenhuma maneira alterou-se o panorama inicial: o lançamento continuou a estar embasado em mera presunção legal.

Já a significância dos valores omitidos está referida no relatório do acórdão recorrido, ao consignar que *foi aplicada a multa de ofício qualificada (150%), tendo em vista a constatação de sonegação fiscal caracterizada pela omissão de vultosas quantias de receita auferida nos anos-calendário de 2009 e 2010*. Mais à frente, já no voto condutor do recorrido, ao afastar o argumento de ilegitimidade passiva da autuada, foi adotada a seguinte referência da decisão de 1ª instância:

> Tal argumento não procede. Em momento algum se afirmou que os depósitos bancários não pertenciam à contribuinte, a qual estava constituída perante os órgãos de registro e Receita Federal, teve uma vultosa movimentação financeira incompatível com os valores declarados à Receita Federal e, sendo intimada a comprovar a origem de tal movimentação, não logrou fazê-lo.

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

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

> Embora não questionado o conhecimento do recurso especial, importa observar que o paradigma nº 103-23.495 teve em conta exigências pertinentes aos anos-calendário 2000 a 2004 e validou qualificação da penalidade assim aplicada:
>
> > **Da Multa de Ofício 75% e 150%**
> >
> > Foi aplicada a multa de 75%:
> >
> > - sobre o lançamento em face de recolhimento a menor dos tributos relativamente às receitas apuradas, na forma do art. 5º da Lei 9.716/98, em função de erro no percentual de presunção do lucro (8% ao invés de 16%).

Documento nato-digital

> Foi aplicada a multa de 150%:
>
> - sobre aqueles lançamentos tributários onde se apurou omissões de receitas oriundas de depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei n° 9.430/96);
>
> - sobre o lançamento de omissão de receitas auferidas a título de comissões recebidas de diversas instituições financeiras. *(destaques do original)*

Na sequência, para afirmar o intuito de fraude em razão da conduta reiterada, está consignado que:

> Da qualificação da multa de 150% (Prática reiterada).
>
> Assoma claro nos autos que a empresa impugnante, de forma intencional e reiterada, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei n°4.502, de 1964, adiante reproduzido:
>
> [...]
>
> Nestes termos, como nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte, ao longo de vários anos, omitia receitas de forma contínua e reiterada (somente sabidas porque informadas por terceiros), por meio de DIRF, não se pode chegar a outra conclusão que não seja a de que o que houve, concretamente, foi conduta tendente a manter ao largo da tributação o montante dos seus ganhos auferidos.
>
> Em relação à "prática reiterada" de omissão de receitas constituir condição suficiente para a caracterização do evidente intuito de fraude, pauto o meu sistema de referência em cima da impossibilidade epistemologica (limites do conhecimento) de se caracterizar o evidente "intuito" de fraude nos termos postos por alguns julgados. Parto do princípio de que não se deve nunca interpretar uma lei quando o resultado dessa exegese leve a absurdos tais como o de imaginar que o dolo ou "o evidente intuito de fraude" devam ser extraídos da mente do sujeito passivo e não das circunstâncias fáticas que permeiam todo o contexto onde a prática aconteceu. É o elemento objetivo que se deve procurar e daí, a partir dele, valendo-se do raciocínio lógico e probabilístico, extrair aquilo que o impregna: o elemento subjetivo (dolo).
>
> Dessa forma, a prática de omitir receitas por mais de 3(três) anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o "evidente intuito de fraude". Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica "erros" de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.
>
> Diante desse contexto, devem ser mantidas a multa de 75% e a multa qualificada de 150%.*(destaques do original)*

Nestes termos, apesar da referência, apenas, à conduta de omitir *receitas de forma contínua e reiterada (somente sabidas porque informadas por terceiros), por meio de DIRF*, a qualificação da penalidade foi mantida não só em relação às receitas informadas por terceiros, como também em relação às omissões de receita presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, e isto sem que nada fosse agregado à acusação fiscal ou à defesa para vinculá-la a receitas da atividade, como indica o seguinte excerto do voto condutor do paradigma:

> Ora, como se vê da descrição dos fatos, a empresa não apresentou documentação que comprovasse a origem dos recursos daqueles diversos depósitos. Com efeito,

Documento nato-digital

> sequer os contabilizou ou os declarou. Apesar de a interessada alegar, reiteradamente, que as origens dos recursos depositados não provêm de vendas do estabelecimento, mas sim ou de atividades estranhas à sua atividade comercial. Acontece que a recorrente não logrou comprovar, através de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a ligação dos recursos recebidos em conta bancária e o seu discurso apresentado. Na verdade, a interessada ao invés de tentar provar os fatos alegados, se limita a tecer considerações de direito, no sentido de enfraquecer o lançamento por ter sido lastreado apenas em indícios e presunções. A esse respeito traz respaldo jurisprudencial na Súmula n° 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, segundo o qual seria ilegítimo o lançamento de tributos arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários
>
> De outro lado, para afirmar a prática reiterada de infração como evidência do intuito de fraude, o voto condutor do paradigma faz referência expressa à *prática de omitir receitas por mais de 3 (três) anos de forma reiterada*, e isso frente a um lançamento que apontou infrações ao longo de cinco anos-calendário (2000 a 2004).
>
> [...]
>
> Assim, ao passo que o paradigma reporta a omissão de receitas por mais de 3 (três) anos para afirmação da prática reiterada, o voto condutor do acórdão recorrido se pauta na alteração de procedimento da contribuinte no ano-calendário 2009, isolando a ocorrência em apenas um ano-calendário, para concluir que há dúvida quanto à intenção dolosa do sujeito passivo.
>
> Há, portanto, substancial dessemelhança entre as circunstâncias fáticas analisadas nos acórdãos comparados.

Registre-se que, por equívoco, ao proferir voto quanto ao conhecimento de recurso especial da PGFN em face de exigência contra a mesma Contribuinte, nos autos do processo administrativo nº 13896.721609/2014-34, esta Conselheira apontou que o mesmo paradigma em referência não caracterizaria dissídio jurisprudencial semelhante ao presente, lá suscitado, porque não trataria de qualificação de penalidade em face de presunção de omissão de receitas. Em uma leitura rápida, compreendeu-se que a qualificação da penalidade dizia respeito, apenas, a receitas omitidas e apuradas a partir da prestação de informação das fontes pagadoras em DIRF. Contudo, conforme expresso na interpretação acima exteriorizada acerca desse paradigma, *a qualificação da penalidade foi mantida não só em relação às receitas informadas por terceiros, como também em relação às omissões de receita presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, e isto sem que nada fosse agregado à acusação fiscal ou à defesa para vinculá-la a receitas da atividade*, bastando, para tanto, a reiteração constatada.

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

O outro paradigma (Acórdão nº 1401-002.296), por sua vez, foi editado em face de lançamento formalizado contra outra pessoa jurídica vinculada a parte dos responsáveis tributários aqui arrolados, e também decorrente de diferentes espécies de receitas omitidas, para além das presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Contudo, lá a qualificação da penalidade foi mantida sob os seguintes fundamentos:

Documento nato-digital

> 119. Além do agravamento supracitado, o autuante também qualificou a multa para 225,00%, igualmente para a parcela referente à Omissão de Receita por Presunção Legal – Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada, em razão de os valores constatados não terem sua origem esclarecida, com supedâneo no no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996:
>
> [...]
>
> 121. No presente caso, o fato de a contribuinte não ter esclarecido a origem dos créditos bancários, no montante de R$ 110.866.110,84, configura o evidente intuito de sonegação, fraude e dolo descritos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, motivo para aplicação da multa qualificada de 150%, conforme atual § 1º (antigo inciso II) do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Não é lógico, razoável ou proporcional afirmar que esta diferença tão grande entre o declarado (R$ 50.983.041,85) e o que realmente aconteceu (R$ 110.866.110,84) decorre apenas de erro. Não é lógico, razoável ou proporcional afirmar que esta diferença tão grande entre a ausência de declaração e o que realmente aconteceu é uma inocente declaração inexata ou erro de fato.
>
> 122. As circunstâncias que ampararam a qualificação da multa foram perfeitamente delineadas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1642 a 1646).

No paradigma, portanto, a indicação de que a movimentação bancária seria vultosa foi acolhida como fundamento válido para qualificação da penalidade, distintamente do firmado no acórdão recorrido que, apesar de referir essa acusação, entendeu que a presunção legal de omissão de receitas, sem o acréscimo de outras circunstâncias, não evidenciaria a conduta que a lei define para imputação de multa qualificada.

Esta Conselheira, portanto, acompanha a I. Relatora em suas conclusões para CONHECER do recurso especial da PGFN relativamente à qualificação da penalidade com base nos dois paradigmas admitidos.

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

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

> Sonia Mariza Branco, Sibely Coelho e Soiany Coelho tinham interesse jurídico a que se refere o art. 124, I, do CTN, pois tinham conhecimento dos fatos e participaram da realização, conjuntamente com outras pessoas, da situação que constituiu o fato gerador.
>
> Além disso, participaram como sócias administradoras de várias empresas controladas por Adir Assad, que foram alvo de investigação pela Polícia Federal, quais sejam, **SM Terraplenagem Ltda**., Soterra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda. SP Terraplenagem Ltda. (Sonia) e Rock Star Marketing, Promoções e Eventos Ltda., Rock

Documento nato-digital

> Star Produções, Comércio e Serviços Ltda.(Sibely Coelho e Sonia Mariza) e Solu Terraplenagem Ltda. (Sônia), como se vê a seguir:
>
> [...] *(negrejou-se)*

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

> Foi responsabilizado na forma do art. 124, I e 135, III do CTN.
>
> A imputação de responsabilidade pelo TVF e pela DRJ levaram em consideração, além da estreita relação entre a interessada e os Srs. Adir Assad e Marcelo José Abbud, o fato de ela constar como sócia em quatro empresas ligadas ao
>
> Inobstante o TVF ter citado inúmeras vezes o nome desta interessada, não foram mencionados nem elementos de prova de benefício ou de realização de ato com infração à lei ou aos estatutos. A participação no esquema ilegal é evidente, no entanto esta participação se refere apenas à responsabilização penal ou civil. Para fins tributários e responsabilização de terceiros sobre um determinado crédito tributário há de se demonstrar, de forma cabal, a efetiva participação da interessada em atos ilegais em matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc.
>
> Isto não foi caracterizado pela fiscalização. O simples arbitramento e a participação em esquemas ilegais de desvio de dinheiro não pode ser transmutada para a esfera tributária sem que se provem os requisitos estabelecidos na norma acerca da demonstração dos atos, pelo art. 135, ou na demonstração do benefício auferido para o art. 124. Por isso voto no sentido de dar provimento neste ponto, excluindo a responsabilidade solidária deste sujeito passivo.

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

> Foi responsabilizado na forma do art. 124, I e 135, III do CTN.
>
> A imputação de responsabilidade pelo TVF e pela DRJ levaram em consideração, além da estreita relação entre a interessada e os Srs. Adir Assad e Marcelo José Abbud, o fato de ela constar como sócia em seis empresas ligadas ao grupo e, ainda, utilizar o endereço de uma empresa considerada a central de operações do esquema, como seu domicílio bancário.
>
> Inobstante o TVF ter citado inúmeras vezes o nome desta interessada, não foram mencionados nem elementos de prova de realização de ato com infração à lei ou aos estatutos. A participação no esquema ilegal é evidente, no entanto esta participação se refere apenas à responsabilização penal ou civil. Para fins tributários e responsabilização de terceiros sobre um determinado crédito tributário há de se demonstrar, de forma cabal, a efetiva participação da interessada em atos ilegais em matéria fiscal, seja no recebimento de valores, movimentação de contas bancárias, etc.
>
> Isto não foi caracterizado pela fiscalização em relação aos art. 135. No entanto, em relação à imputação do art. 124,I, penso que agiu com acerto a Decisão de Piso. **O benefício auferido pela interessada pode ser demonstrado pela tabela abaixo, na qual se encontram os imóveis adquiridos pela mesma e a sua entrega, por meio de**

Documento nato-digital

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

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

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

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

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

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

Documento nato-digital

aspecto de dessemelhança relevante que possa impedir a caracterização do dissídio jurisprudencial suscitado.

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

Com referência às responsáveis, a acusação fiscal traz que o sócio de fato da autuada (Adir Assad) *contou com a participação ativa das sócias: SIBELY COELHO e SOIANY COELHO, sócias no período do crédito tributário* na *estrutura de sonegação aqui relatada*. Nos registros seguintes, constam as seguintes referências às recorrentes:

- SIBELY COELHO recebe e-mail em 30/09/2008 da Fundação Getúlio Vargas com informações de conta para depósito por palestra lá realizada, a evidenciar o uso da extensão "@rstar" em caixa de mensagem;

- SIBELY COELHO é referida várias vezes quando descritas condutas de sua mãe SÔNIA MARIZA BRANCO. SOIANY COELHO somente é assim referida quando tratada de sua imputação específica no item 9.14;

- SIBELY COELHO utiliza o endereço da sociedade Legend Engenheiros Associados (centro de operações do Grupo Rock Star) como endereço de correspondência;

- SIBELY COELHO, representando a autuada, outorgou procurações em 20/05/2009 e 21/07/2011 a SÔNIA MARIZA BRANCO *para isoladamente praticar todos os atos necessários para gerenciar a empresa tais como: representar a outorgante em repartições públicas federais,* [...] *com poderes para praticar todos os atos de gerência da sociedade, constituindo-se desta forma, a verdadeira administradora e sócia de fato da contribuinte,* identificando-se sua assinatura em cheques de várias instituições financeiras no período em que não integrava o quadro social da autuada;

- SIBELY COELHO e SOIANY COELHO seriam sócias administradoras da autuada entre 27/08/2008 e 01/08/2011;

- SIBELY COELHO seria sócia de Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda de 26/04/2004 a 05/08/2011;

- SIBELY COELHO não tem rendimentos compatíveis com a condição de sócia de uma sociedade, tendo recebido empréstimo de Sandra Maria Branco Malago e outro de Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda para justificar sua entrada como sócia administradora da autuada e de Dream Rock Entretenimento Ltda.

- SIBELY COELHO saiu do quadro social da autuada em 05/08/2011, mas continuou a receber pró-labore em 01/2012, esteve em relação de

Documento nato-digital

contribuição sindical e de beneficiários de plano de saúde da autuada, e teve passagens áreas compradas por esta sociedade;

- SOIANY COELHO tem participação na autuada, em Rock Star Produções Comércio e Serviços Ltda e em Dream Rock Entretenimento Ltda, tendo sido funcionária da autuada;

- SOIANY COELHO não tem rendimentos compatíveis com a condição de sócia de uma sociedade, tendo recebido empréstimo de Sandra Maria Branco Malago para justificar sua entrada como sócia administradora da autuada e de Dream Rock Entretenimento Ltda; e

- SOIANY COELHO saiu do quadro social da autuada em 05/08/2011, mas continuou a receber pró-labore em 01/2012, esteve em relação de contribuição sindical e de beneficiários de plano de saúde da autuada.

Com base nestas referências, a autoridade fiscal afirma que tanto SIBELY COELHO, como SOIANY COELHO, *é interposta pessoa do Sr. ADIR ASSAD e de sua mãe SÔNIA MARIZA BRANCO*. Ao final, conclui que:

> 9.17. Desta forma, conforme tudo o que foi exposto até aqui, esta fiscalização só pode concluir que forma as sócias SIBELY COELHO, CPF: [...] e SOIANY COELHO, CPF: [...] em conjunto com o administrador de fato deste contribuinte Sr. ADIR ASSAD, CPF: [...], e também com a colaboração de SÔNIA MARIZA BRANCO, CPF: [...] (mãe de SIBELY e SOIANY) os responsáveis pela conduta da fiscalizada de omitir receitas à RFB com o intuito de recolher menos tributos ao Fisco Federal.

Mais à frente, a autoridade fiscal também refere que Four´s Empreendimentos Imobiliários Ltda (sociedade constituída com *o produto da sonegação de tributos* relatada, na qual estaria alocado o patrimônio de SONIA MARIZA BRANCO) foi constituída por SIBELY COELHO e SOIANY COELHO em 29/07/2008, sendo substituídas em 28/12/2012 por filhas de SIBELY COELHO e outra filha de SONIA MARIZA BRANCO. SIBELY COELHO, em 04/01/2013, foi constituída procuradora com poderes para atos de gerência da referida sociedade. E finaliza caracterizando a sujeição passiva solidária nos seguintes termos:

- SIBELY COELHO, CPF: [...], sócia administradora da fiscalizada, pela prática de sonegação fiscal (por omissão de receitas em declaração de informações fiscais à RFB e escrituração de livros contábeis). Esta é uma prática que contraria a lei, e, conforme dispõem o artigo 124, I e artigo 135, III, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) enseja responsabilização pessoal ao agente.

- SOIANY COELHO, CPF: [...], sócia administradora da fiscalizada, pela prática de sonegação fiscal (por omissão de receitas em declaração de informações fiscais à RFB e escrituração de livros contábeis). Esta é uma prática que contraria a lei, e, conforme dispõem o artigo 124, I e artigo 135, III, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) enseja responsabilização pessoal ao agente.

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

Documento nato-digital

No mérito, o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto firmou como premissas para decisão da responsabilidade tributária: i) o fato de a pessoa jurídica encontrar-se em nome de interpostas pessoas justificam a responsabilização dos reais proprietários por força dos arts. 124, I e 135, III, do CTN; ii) que no presente caso a imputação se deu em relação aos sócios que constavam como efetivos administradores, ainda que não verdadeiramente sócios, e contra pessoas físicas proprietárias de fato da autuada, além de responsabilização a pessoas jurídicas que atuaram conjuntamente com a autuada ou prestaram-se a blindar patrimônio dos coobrigados; iii) fatos reunidos em operações policiais e processo judicial evidenciariam o controle de Adir Assad e Sônia Mariza Branco no "Grupo Rock Star"; e iv) a individualização de condutas para fins de qualificação da penalidade pode se dar mediante comprovação de que o acusado detinha poderes de administração da pessoa jurídica, o que também se aplica à apuração de responsabilidade tributária. Na sequência, foram adotados os fundamentos da decisão de 1ª instância para manter a imputação de responsabilidade tributária a todos os coobrigados, sendo que em relação às responsáveis recorrentes constam as seguintes citaçõees:

> Foi levantado um conjunto de provas, quais sejam, compra de passagens aéreas para o Sr Adir Assad e para a sua esposa Sra Sonia Regina Assad feita e paga pela sociedade Rock Star Marketing Ltda, cuja sócia é SÔNIA MARIZA BRANCO (mãe de **SIBELY COELHO**, a outra sócia desta empresa).
>
> [...]
>
> Existem no processo: e-mail nos quais Adir Assad, Sonia Mariza e **Sibely** utilizam a extensão "@rstar" em suas caixas de mensagem (indicativo do Grupo Rock Star, composto por várias empresas controladas pelo Sr. Adir Assad) e que comprovam de forma clara o poder de gerência de Adir Assad; Darf e GPS de pagamentos de tributos da Rock Star Marketing Ltda. pela empresa Legend Eng Associados Ltda.(também controlada por Adir Assad); a apresentação de Adir Assad como representante da Rock Star em diversas reportagens; os depoimentos de Sônia Mariza Branco e Sandra Maria Branco Malago que comprovam a participação e gerência de Adir Assad na condução dos negócios comerciais e financeiros das sociedades em que estas senhoras figuram como sócias-administradoras.
>
> [...]
>
> Outra constatação feita foi que o Sr Adir Assad é o administrador da empresa Legend Engenheiros Associados Ltda. até os dias de hoje e utiliza deste seu poder de gerência para efetuar pagamentos para a sociedade Rock Star Marketing Ltda. e Rock Star Marketing Promoções e Eventos Ltda., comprovando o seu vínculo com esta sociedade, pagamentos inclusive de tributos, e pagamentos de contas pessoais.
>
> Apurou-se, também, que a contribuinte Rock Star Marketing Promoções e Eventos Ltda. utiliza o endereço da sociedade Legend Engenheiros Associados Ltda., Rua Irai, 1.292 Planalto Paulista São Paulo /SP CEP: 04082-003, para o recebimento de correspondências e o próprio ADIR ASSAD, sua esposa SÔNIA REGINA ASSAD e as sócias SÔNIA MARIZA BRANCO e **SIBELY COELHO** também utilizam este endereço com o mesmo fim. A própria Polícia Federal considera este endereço como o centro de operações do Grupo Rock Star.
>
> [...]
>
> Sonia Mariza Branco, Sibely Coelho e **Soiany Coelho** tinham interesse jurídico a que se refere o art. 124, I, do CTN, pois tinham conhecimento dos fatos e participaram da realização, conjuntamente com outras pessoas, da situação que constituiu o fato gerador.

Documento nato-digital

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

[...]

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

Não há que se aplicar o art. 137, do CTN, que diz respeito somente às penalidades, uma vez que no presente caso há a solidariedade pelo crédito tributário total, pois foi constatado que as sócias de direito (Sônia, **Soiany e Sibely**) e o sócio de fato (Adir Assad), todos com poder de gerência, agiram em conjunto com a pessoa jurídica para a realização do fato gerador com o propósito de sonegar tributos.

[...]

A empresa Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda. foi constituída em 29/07/2008, tendo como sócias as filhas da Sônia Mariza Branco, **Sibely Coelho e Soiany Coelho**, e tendo o mesmo endereço que foi domicílio tributário de várias empresas do grupo Rock Star. Ressalte-se que a totalidade dos bens de Sônia Mariza Branco foi doada para a empresa.

[...]

Em dezembro de 2012, as citadas sócias retiraram-se da sociedade e foram admitidas como sócias administradoras Nathaly Coelho Adesso (filha de **Sibely Coelho**) e Simone Coelho Adesso (filha de Sonia Mariza Branco).

[...]

Em 04/01/2013 foi lavrada outra procuração no 12° Tabelião de Notas de São Paulo/SP, constituindo como sua procuradora Sibely Coelho, tendo como outorgantes a sua irmã Sra Simone Coelho Guimarães CPF: [...] e a sua filha Nathaly Coelho Adesso CPF: [...], concedendo amplos poderes para que esta pudesse exercer todos os atos de gerência da sociedade Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda..

Ou seja, apesar de sua irmã e filha aparecerem como sócias de direito da sociedade, as reais sócias de fato, administradoras e gerente dos negócios são a Sra SÔNIA MARIZA BRANCO (que disponibilizou a totalidade de seu patrimônio através de doação para esta sociedade) e da sua filha Sra **SIBELY COELHO** que continua com poderes totais de gestão financeira e patrimonial da sociedade Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda..

[...]

Além disso, foi levantado um conjunto de provas, quais sejam, compra de passagens aéreas para o Sr Adir Assad e para a sua esposa Sra Sonia Regina Assad feita e paga pela sociedade Rock Star Marketing Ltda, cuja sócia é SÔNIA MARIZA BRANCO; e-mail nos quais Adir Assad, Sonia Mariza e **Sibely** utilizam a extensão "@rstar" em suas caixas de mensagem (indicativo do Grupo Rock Star, composto por várias empresas controladas pelo Sr. Adir Assad) e que comprovam de forma clara o poder de gerência de Adir Assad; Darf de pagamentos de tributos de Adir Assad pela empresa JSM; a

Documento nato-digital

> apresentação de Adir Assad como representante da Rock Star; os depoimentos constantes no processo (de Sônia Mariza Branco e Sandra Maria Branco Malago), etc.
>
> [...]
>
> A empresa Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda. foi constituída em 29/07/2008, tendo como sócias as filhas da Sônia Mariza Branco, **Sibely Coelho e Soiany Coelho**, e tendo o mesmo endereço que foi domicílio tributário de várias empresas do grupo Rock Star. Ressalte-se que a totalidade dos bens de Sônia Mariza Branco foi doada para a empresa. *(destacou-se)*

Nestes termos não se identifica, assim como nos fatos relatados na acusação fiscal, nenhuma circunstância concreta que correlacione SOIANY COELHO com a administração da autuada à época das infrações. Ela seria sócia de direito da Contribuinte, mas sua condição de sócia-administradora no período de 27/08/2008 a 01/08/2011 está referida apenas pela composição dos quadros sociais das empresas do grupo, e é fragilizada pela afirmação de que ela estaria registrada como funcionária da autuada, inclusive continuando a receber pró-labore em 01/2012 e constando de relação de contribuição sindical e de beneficiários de plano de saúde da autuada; e isto, ainda, num contexto em que não teria rendimentos compatíveis com a condição de sócia de uma sociedade, inclusive da Dream Rock Entretenimento Ltda, recebendo empréstimos para o aporte de capital correspondente. Adicione-se a este cenário o fato de a autoridade concluir, diante dele, que SOIANY COELHO seria *interposta pessoa do Sr. ADIR ASSAD e de sua mãe SÔNIA MARIZA BRANCO*.

Esclareça-se, por fim, que a autoridade julgadora de 1ª instância referiu que *a empresa Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda. foi constituída em 29/07/2008, tendo como sócias as filhas da Sônia Mariza Branco, Sibely Coelho e Soiany Coelho*, mas aquela sociedade teria sido constituída com *o produto da sonegação de tributos* relatada, na qual estaria alocado o patrimônio de SONIA MARIZA BRANCO, razão pela qual a figuração de SOIANY COELHO como sua sócia administradora apenas se presta a confirmar a vinculação do patrimônio daquela sociedade para garantia do crédito tributário que já tem SONIA MARIZA BRANCO como responsável tributário, e não autoriza a extensão desta responsabilidade tributária a SOIANY COELHO sem a demonstração de fatos que evidenciassem o interesse comum por ocasião da ocorrência dos fatos geradores, ou os atos de gerência demandados pelos arts. 124, I e 135, III do CTN.

Quanto a SIBELY COELHO, tem-se em acréscimo a sua figuração em mensagem eletrônica no período autuado com a extensão @rstar, a utilização do endereço da sociedade que é o centro de operações do Grupo, Porém, também está registrado que ela conferiu procurações em 20/05/2009 e 21/07/2011 para que SONIA MARIZA BRANCO administrasse a autuada, administração esta confirmada com a assinatura de vários cheques por esta, apesar de não integrante do quadro social da autuada. Apenas em 04/01/2013 SIBELY COELHO foi constituída procuradora com poderes de gerência de Four´s Empreendimentos Imobiliários Ltda, depois de ter permanecido como sua sócia administradora entre 29/07/2008 e 28/12/2012, ao ser substituída por suas filhas e por outra filha de SONIA MARIZA BRANCO, no quadro social da referida pessoa jurídica.

Há evidências, assim, de que SIBELY COELHO tinha funções no "Grupo Rock Star". Porém, a procuração por ela conferida, para que SONIA MARIZA BRANCO administrasse a autuada no período, fragiliza a responsabilidade tributária que lhe foi imputada com fundamento no art. 135, III do CTN. Quanto ao interesse comum na situação que constitui o

Documento nato-digital

fato gerador, recorde-se que à semelhança do afirmado em relação à sua irmã, sua incapacidade patrimonial também levou a autoridade fiscal a concluir que ela seria *interposta pessoa do Sr. ADIR ASSAD e de sua mãe SÔNIA MARIZA BRANCO*. Para além disso, a sua figuração como sócia administradora de Four´s Empreendimentos Imobiliários prestar-se-ia, apenas, a vincular o patrimônio desta sociedade ao crédito tributário lançado sob responsabilidade de sua mãe, SONIA MARIZA BRANCO. Em verdade, a única evidência que poderia constituir algum interesse comum seria a administração desse patrimônio a partir de 04/01/2013, em razão da procuração conferida por suas filhas, que a substituíram no quadro social dessa pessoa jurídica patrimonial, mas tal se dá depois dos fatos geradores aqui autuados, referentes aos anos-calendário 2009 e 2010.

Assim, tendo em conta especialmente o acréscimo feito acerca da relação das recorrentes com a Four´s Empreendimentos Imobiliários Ltda, o presente voto é no sentido de acompanhar a I. Relatora em suas conclusões, e DAR PROVIMENTO ao recurso especial de SIBELY COELHO e SOIANY COELHO.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Documento nato-digital