



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10120.008793/2002-72
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.826 – 1ª Turma
Sessão de 11 de maio de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ACF INDEPENDÊNCIA LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

MULTA QUALIFICADA. RESTABELECIMENTO.

1- Se restou demonstrado que o sujeito passivo tentou impedir que a autoridade fazendária tomasse conhecimento da ocorrência dos fatos geradores e das condições pessoais do contribuinte, e que também tentou excluir ou modificar as características essenciais dos fatos geradores (no aspecto pessoal, por meio de fraude na pessoa jurídica), o fato de o auto de infração não individualizar, não identificar precisamente uma das hipóteses da Lei 4.502/1964, em nada prejudica a aplicação da qualificadora. O que importa, para isso, é que a conduta esteja muito bem descrita, e que ela se enquadre nas hipóteses da Lei 4.502/1964 (isolada e/ou cumulativamente, como é mais comum), o que restou claramente evidenciado nestes autos.

2- Se o artifício fraudulento da interposição de pessoas era contemporâneo da ocorrência dos fatos geradores; se os fatos geradores eram realizados por uma pessoa jurídica que estava constituída mediante fraude; e se a obrigação tributária já nascia maculada por esse vício, no seu aspecto pessoal, não há como sustentar que esse tipo de fraude é apenas uma fraude à execução do crédito. O artifício da interposição de pessoas e as outras ações/omissões do sujeito passivo, neste caso, nitidamente serviam ao propósito de ocultar a ocorrência dos fatos geradores, modificar suas características essenciais, etc., desde a sua origem.

3- Se a presunção legal de omissão de receita estiver acompanhada de circunstâncias que agravam a conduta do sujeito passivo, a qualificadora é perfeitamente cabível. No presente caso, essas circunstâncias agravantes estão bem comprovadas. O sujeito passivo utilizava o artifício da interposição de pessoas concomitantemente à ocorrência dos fatos geradores, não apresentava declarações ou as apresentava com informações totalmente distorcidas da realidade, e omitia receitas de forma reiterada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL, PIS e COFINS

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora.

(Assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ, calculado sobre o lucro arbitrado diante de depósitos bancários de origem não comprovada quanto ao período de 30/09/1997 a 30/09/2000, impondo-se multa de 225% (fls. 1.482/1.499). Houve lançamento reflexo de CSLL, PIS e COFINS, com imposição de multa também de 225%. Consta no Auto de Infração como fundamentação da imposição de multa qualificada e agravada:

(...) Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da

sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo (s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-lo. (...)

Após diversas tentativas, em 16/11/2001, conseguimos entrar em contato com o Sr. Clayton Silva Fonseca que, após solicitado, compareceu nesta Delegacia da Receita Federal, sala 807. e após tomar ciência do Termo de Início de Fiscalização, fls. 38/39, e do Mandado de Procedimento Fiscal, fl. 02, esclareceu que ele e seu irmão Clelson nunca foram proprietários ou sócios da empresa ACF Independência Ltda., que assinaram a alteração contratual a pedido do Sr. Cláudio Fernandes de Oliveira. Afirma que teria assinado o documento para prestar um favor já que o Sr. Cláudio teria lhe garantido não haver nenhum problema de ordem legal. Em decorrência deste fato informou ser impossível atender o solicitado no Termo de Início da Ação Fiscal, pois nunca teve nenhum contato com a documentação da empresa. (...)

O pedido do Ministério Público foi deferido pela Justiça Federal (...). A Justiça Federal determinou às Instituições Financeiras o encaminhamento, em meio magnético, dos extratos de toda a movimentação financeira da empresa fiscalizada, relativas ao ano-calendário de 1998, bem como cópias dos dados constantes na ficha cadastral, cartões de assinaturas, procurações e de documentos pessoais daqueles que estavam habilitados a movimentar as contas-correntes. (...).

Assim, tendo em vista todos os elementos já trazidos ao processo, verifica-se que efetivamente o verdadeiro responsável pela movimentação econômico-financeira da empresa fiscalizada é o Sr. Cláudio Fernandes de Oliveira (...)

Em 29/08/2002, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 002, intimando o contribuinte, na pessoa do Sr. Cláudio Fernandes de Oliveira, a comprovar, no prazo de 20 (vinte) dias, a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes, sendo lhe encaminhado o relatório de Extrato de Crédito a Examinar / Comprovar (...)

Em 24/09/2002, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal nº 003 (...). Mais uma vez o Sr. Cláudio não atendeu à intimação.

O envelope, fl. 1262, no qual constava o Termo de Intimação Fiscal nº 002 (...) foi devolvido (...) constando carimbo do correio no verso, com a informação que o destinatário seria desconhecido. No entanto, tal informação é inverídica conforme Termo de Constatação Fiscal nº 006, fls. 1264.

Esta fiscalização decidiu, para garantir ao sujeito passivo amplo conhecimento dos fatos, possibilitando, por conseguinte, ampla oportunidade de defesa, reenviar o Termo de Intimação Fiscal nº 2 (...), bem como cópia do Termo de Constatação Fiscal nº 5 (...) e 6, fls. 1264, para ambos os endereços do Sr. Cláudio Fernandes de Oliveira, bem como optou por fazer a mesma intimação por meio do Edital nº 51/2002, fls. 1270.

Observe-se também que pela pesquisa do extrato de declarações da pessoa jurídica, fl. 1301, no período fiscalizado (...) o sujeito passivo somente apresentou a Declaração Anual Simplificada, fls. 1302/1304, relativa ao ano-calendário de 2000, porém sem informar qualquer valor de receitas ou e quem tenha havido qualquer atividade comercial ou movimentação bancária referente a este período. Pelas pesquisas ao sistema DCTF-OL, fls. 1319/1323, verifica-se também a completa ausência de apresentação das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais.

Conforme extrato CNPJ, fl. 1305, a empresa já está excluída do SIMPLES desde 01/03/1999.

Assim, não restou nenhuma alternativa a esta fiscalização, senão proceder ao arbitramento do lucro da empresa, utilizando como base de cálculo o valor dos depósitos bancários do período (...). A presunção legal de omissão de receita dos depósitos bancários cuja origem dos recursos não foi comprovada está prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Em face destes fatos foi efetuada a Representação Fiscal para Fins penais (...)

Em razão deste fato a multa de lançamento de ofício foi qualificada em 150% em conformidade com o art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430/96. Esta mesma multa foi agravada para 225% em face da falta de atendimento, por parte do contribuinte, das diversas intimações efetuadas para prestar esclarecimentos, conforme art. 44, §2º, alínea 'a' da Lei nº 9.430/96.

A contribuinte apresentou Impugnações Administrativas (fls 1.520/1.543, 1.599/1.622, 1676/1.699 - volume 7), decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília pela manutenção integral dos lançamentos, conforme acórdão ementado da forma seguinte (1.748/1.754):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 30/09/1997 a 30/09/2000

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

Base de Cálculo do Imposto - Omissão de Receita - Depósitos Bancários de Origem não Comprovada.

O conceito de receita bruta para fins de determinação da base de cálculo do imposto, quer incidente sobre o lucro real, quer lucro presumido ou arbitrado, é o que está definido no art. 31 da Lei nº 8.981/1995.

Os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante

documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, caracterizam também omissão de receita;

Assim, verificada a omissão de receita, o montante omitido será computado na base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente.

Ilegalidade e/ou Inconstitucionalidade.

A discussão sobre legalidade ou constitucionalidade das leis é matéria reservada ao Poder Judiciário. À autoridade administrativa compete constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo este vinculado e obrigatório sob pena de responsabilidade funcional.

Tributação Reflexa.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

O decidido em relação ao lançamento do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, em consequência da relação de causa e efeito existente entre as matéria litigadas, aplica-se, por inteiro, aos procedimentos que lhe sejam decorrentes.

Lançamento procedente.

O voto do relator, acompanhado pela Turma da DRJ à unanimidade, decidiu a respeito da multa:

Por fim, observe-se que a autuada ao oferecer seus argumentos contra os autos de infração se limita a defender a tese da ocorrência do fato gerador, deixando de se manifestar quanto aos valores apurados, aos demonstrativos de apuração, ao enquadramento legal, aos percentuais de multa e juros, etc., então considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, nos termos do art. 17 do Decreto 70.235/72, redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997.

Como houve intimação de ex-sócio da contribuinte, esta alegou nulidade da intimação (fls. 1.798/1.803), acolhida pela Delegacia da Receita Federal em Goiânia: *"não se pode reputar válida intimação efetuada na pessoa de ex-sócio, posto que não está prevista na sua norma de regência.... Diante do exposto, declaramos inexistência a ciência pessoa da decisão proferida pela DRJ, dada ao senhor Germano Roriz Neto (1.733), e, por consequência, declaramos nulos todos os atos praticados a partir de fls. 1.734."*

Posteriormente, sendo regularmente intimada (fls. 1.882), a contribuinte apresentou recurso voluntário, novamente sem tratar da multa (fls. 1.884/1.912), que foi parcialmente provido pela 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, apenas para reduzir a multa ao percentual de 112,5% e, assim, reconhecer a decadência quanto aos fatos geradores até 30/11/1997 (fls. 1929/1948):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS - FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430 de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

IRPJ - LUCRO ARBITRADO - FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS CONTÁVEIS E FISCAIS - A falta de apresentação pela fiscalizada de livros e documentos contábeis e fiscais impossibilita a apuração do Lucro Real ou do Lucro Presumido, restando como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável.

INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo. Súmula nº 2 do 1º Conselho de Contribuintes.

PIS - COFINS E CSL - LANÇAMENTOS DECORRENTES - O decidido no julgamento do lançamento principal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada nos dele decorrentes, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

MULTA QUALIFICADA - FRAUDE - DESCABIMENTO - A multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, aplicável em casos em que haja evidente intuito de fraude, somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. A aplicação não pode ser feita por presunção ou alicerçada em indícios.

DECADÊNCIA - IRPJ, CSLL, COFINS E PIS - Afastada a hipótese de intuito de fraude ou dolo pelo contribuinte, aplica-se a regra contida no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional que determina que em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação o prazo decadencial para constituição do crédito tributário é de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador.

Recurso Parcialmente Provido.

Consta do voto vencedor, de lavra da Conselheira Karem Jureidini Dias:

(...) No tocante à inaplicabilidade da multa qualificada, no presente caso, é de se notar que a hipótese prevista no art. 44, inciso II, da Lei 9.430/96 deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de fraude, em que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. (...)

É bem verdade que houve interposta pessoa como sócio quotista. Ocorre que este tipo de fraude relaciona-se à execução do crédito tributário e não ao fato gerador. A existência de interposta pessoa como sócio quotista da pessoa jurídica dificulta o redirecionamento da execução fiscal e, portanto, a eficaz cobrança do crédito tributário. Trata-se, portanto, de procedimento fraudulento, mas não daquela espécie autorizadora da imposição de multa qualificada, já que não relacionado à constituição do crédito tributário.

De mais, o lançamento está suportado em presunção legal, não sendo possível aplicação de presunção para presumir a fraude fiscal.

Assim, entendo que a apuração de omissão de receitas, por si só, impossibilita a aplicação da multa qualificada, tendo em vista que o dolo, fraude ou simulação devem ser comprovados de maneira inequívoca, o que não ocorreu in casu, mormente porque não se verifica conta de interposta pessoa.

Dessa maneira, a multa deve ser desqualificada e, por conseguinte, reduzida ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento). Todavia, em razão do embaraço à fiscalização, permanece o agravamento da multa, a qual, com a desqualificação, fica reduzida para o percentual de 112,5%.

Uma vez desqualificada a penalidade, o prazo decadencial deve ser contado conforme disposição do artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional. (...)

Em 26/06/2008, a Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada quanto ao acórdão (fls. 1950), interpondo recurso especial em 27/06/2008 (fls. 1953/1959) no qual sustenta divergência com o **acórdão nº 101-96446** (processo nº 10909.002969/2005-68, recurso 150.429), no qual se decidiu que *"É aplicável a multa de ofício qualificada de 150%, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude"*. Indica acórdãos no mesmo sentido (107-09207 e 107-09213) sem identificá-los como paradigmas. A Recorrente sustenta que diante da comprovação da conduta fraudulenta, a decadência estaria sujeita ao artigo 173, §1º, do CTN. Requer, assim, seja restabelecida a multa qualificada e afastada a decadência.

O recurso especial foi admitido, conforme razões a seguir reproduzidas (fls. 1.963):

A FAZENDA NACIONAL, em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 108-08.954, fl. 1.885/1904, interpõe, tempestivamente, RECURSO ESPECIAL.

A PFN se insurge quanto à multa qualificada e anexa o paradigma nº 150.429, que trata de conduta reiterada, mesmo assunto do acórdão guerreado. No paradigma, diferente do acórdão guerreado, foi mantida a multa qualificada.

Assim, resta clara a divergência.

A contribuinte foi intimada em 20/04/2011, apresentando suas contrarrazões em 09/05/2011 (fls. 2.219/2.227), requerendo seja negado provimento ao recurso especial, pelas seguintes razões:

- (i) a Recorrente não indica qual seria a "conduta reiterada" da Recorrida para identificação do intuito fraudulento, também não indicando documentos nesse sentido;
- (ii) o artigo 42, da Lei nº 9.430/1996 não autorizaria a presunção de conduta fraudulenta, sendo necessária a prova, pelo agente autuante, do elemento subjetivo da fraude;
- (iii) não teria sido comprovado no caso dos autos o dolo da Recorrida;
- (iv) considerando a desqualificação da penalidade, o prazo de decadencial seria contado na forma do artigo 150, §4º, do CTN, sendo aplicável tal dispositivo também quanto às contribuições sociais;

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo, razão pela qual passo à análise da divergência na interpretação da lei tributária, para juízo sobre o seu conhecimento.

Inicialmente, não tomo conhecimento dos acórdãos mencionados pela Recorrente, sem que tenham sido indicados como paradigmas, e, ainda, efetuada a demonstração analítica da divergência (acórdãos 107-09207 e 107-09213). Passo a analisar a divergência na interpretação da lei tributária com relação ao único acórdão apontado como paradigma (101-96446).

O **acórdão recorrido** desqualificou a multa de ofício por entender que deveria ser comprovada a ocorrência de fraude, não sendo possível a qualificação na hipótese de presunção de omissão de receita, como se extrai do voto vencedor:

(...) No tocante à inaplicabilidade da multa qualificada, no presente caso, é de se notar que a hipótese prevista no art. 44, inciso II, da Lei 9.430/96 deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de fraude, em que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. (...)

É bem verdade que houve interposta pessoa como sócio quotista. Ocorre que este tipo de fraude relaciona-se à execução do crédito tributário e não ao fato gerador. A existência de interposta pessoa como sócio quotista da pessoa jurídica dificulta o redirecionamento da execução fiscal e, portanto, a

eficaz cobrança do crédito tributário. Trata-se, portanto, de procedimento fraudulento, mas não daquela espécie autorizadora da imposição de multa qualificada, já que não relacionado à constituição do crédito tributário.

De mais, o lançamento está suportado em presunção legal, não sendo possível aplicação de presunção para presumir a fraude fiscal.

Assim, entendendo que a apuração de omissão de receitas, por si só, impossibilita a aplicação da multa qualificada, tendo em vista que o dolo, fraude ou simulação devem ser comprovados de maneira inequívoca, o que não ocorreu in casu, mormente porque não se verifica conta de interposta pessoa.

Dessa maneira, a multa deve ser desqualificada e, por conseguinte, reduzida ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento). Todavia, em razão do embaraço à fiscalização, permanece o agravamento da multa, a qual, com a desqualificação, fica reduzida para o percentual de 112,5%.

Uma vez desqualificada a penalidade, o prazo decadencial deve ser contado conforme disposição do artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional. (...)

Não obstante isso, o mesmo acórdão reconhece a existência de interposta pessoa, conforme trecho acima reproduzido. Tal fato se confirma pelo trecho do lançamento acima reproduzido do lançamento tributário:

Após diversas tentativas, em 16/11/2001, conseguimos entrar em contato com o Sr. Clayton Silva Fonseca que, após solicitado, compareceu nesta Delegacia da Receita Federal, sala 807. e após tomar ciência do Termo de Início de Fiscalização, fls. 38/39, e do Mandado de Procedimento Fiscal, fl. 02, esclareceu que ele e seu irmão Clelson nunca foram proprietários ou sócios da empresa ACF Independência Ltda., que assinaram a alteração contratual a pedido do Sr. Cláudio Fernandes de Oliveira. Afirma que teria assinado o documento para prestar um favor já que o Sr. Cláudio teria lhe garantido não haver nenhum problema de ordem legal. Em decorrência deste fato informou ser impossível atender o solicitado no Termo de Início da Ação Fiscal, pois nunca teve nenhum contato com a documentação da empresa. (...)

Passo assim a analisar a questão de fato tratada pelo acórdão paradigma (101-96446), extraindo-se do voto da Relatora Sandra Faroni:

De acordo com a Descrição dos Fatos contida no auto de infração do IRPJ, a empresa é acusada de ter cometido as seguintes irregularidades: (1) Omissão de Receita — Depósitos Bancários de Origem não Comprovada e (2) Receita da Atividade, Escriturada e não Declarada — Falta de Recolhimento.

Quanto à qualificação da multa, referendo as razões de decidir do ilustre relator do voto vencedor, a seguir transcritas, que adoto como minhas: (...)

Ou seja, há um quadro de reiteramento de conduta e de significância de valores, que torna absolutamente implausível a idéia de que se estaria diante de uma conduta involuntária, de um fato isolado, de um mero erro material. Não é razoável imaginar que uma pessoa jurídica, que opere sem intuito de se furtar às suas obrigações tributárias, não possa justificar nenhum dos ingressos significativos encontrados em sua conta corrente bancária ou tenha se equivocado em não declarar receitas da atividade, escrituradas, ao longo de dois períodos de apuração seguidos.

Entendo presente a similitude fática, considerando que tanto o acórdão recorrido, quanto o acórdão paradigma tratam de presunção de receita pela identificação de depósitos bancários sem origem comprovada. As minúcias do lançamento procedido no presente processo devem ser analisadas pela Turma para interpretação da manutenção ou não da multa ao caso concreto.

Portanto, **conheço o recurso especial** da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Passo a analisar o mérito do recurso.

A qualificação da multa no caso teve fundamento no artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996, que tinha a seguinte redação ao tempo dos fatos em discussão (anos-calendário de 1997 a 2000):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

O Auto de Infração, em que pese mencione o artigo 44, II, para qualificação da multa, não identifica se a hipótese é de sonegação, fraude ou conluio, falta de fundamentação que impede se mantenha a multa qualificada.

Sobre a necessária identificação destas situações no Auto de Infração, decidiu esta Turma da CSRF, por maioria de votos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001, 2002

MULTA QUALIFICADA.

Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a

conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).

Destaco trecho do voto vencedor naquele acórdão, de lavra da Conselheira Livia De Carli Germano adotando suas razões de decidir:

Ora, para que se pudesse completar a definição de "evidente intuito de fraude", que autorizaria a qualificação da multa de ofício, seria imprescindível a identificação da conduta praticada pelo contribuinte: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

No caso, porém, não houve qualquer fundamentação neste sentido, do que se conclui que o agravamento da penalidade carece de suporte material e, por isso, não pode subsistir. (...)

Esse, inclusive, é o sentido que se extrai do teor da 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", assim como da Súmula Vinculante 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 nº 4.502/64".

Por tais razões, voto por **negar provimento ao recurso especial**, mantendo a decisão recorrida e a multa de ofício no percentual de 75%.

(Assinado Digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo - Redator Designado

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênica para dela divergir quanto ao afastamento da multa qualificada.

De acordo com a relatora, a multa qualificada deveria ser mesmo afastada, conforme havia decidido o acórdão recorrido, mas a razão apontada por ela foi que o Auto de

Infração, em que pese ter mencionado o artigo 44, II, da Lei 9.430/1996 para a qualificação da multa, não identificou em qual das hipóteses da Lei 4.502/1964 foi enquadrada a conduta da contribuinte (sonegação, fraude ou conluio):

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

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

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

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

Segundo a relatora, esse problema caracterizaria falta de fundamentação, e impediria a manutenção da multa qualificada.

Já faço o registro de que o acórdão recorrido afastou a qualificadora por outros motivos. Entendeu-se, naquela decisão, que a interposição de pessoas caracterizava fraude à execução, à cobrança do crédito, mas não fraude relacionada à constituição do crédito tributário. Além disso, também foi registrado que o lançamento estava suportado em presunção legal, e que não era possível a aplicação de presunção para presumir fraude fiscal.

São esses três aspectos que passo a examinar.

Embora tenha acompanhado a decisão da CSRF que a Relatora cita em reforço de seus argumentos, faço uma revisão da linha de interpretação que adotei naquele julgamento.

O ponto principal de minha divergência com a Relatora é que ela trata das hipóteses previstas na Lei 4.502/1964 (sonegação, fraude e conluio) como se fossem tipos muito distintos entre si, até mesmo excludentes uns dos outros, e não é esse o caso.

O próprio texto do referido art. 44, II, da Lei 9.430/1996, ao prever a qualificação da multa "nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964", é revelador disso, já que relaciona o "evidente intuito de fraude" não só com a figura da fraude, mas também com a sonegação e o conluio.

Nos termos da própria lei, seria possível identificar o "evidente intuito de fraude" na sonegação, na fraude e também no conluio.

Outro aspecto que revela o erro dessa exigência para que a Fiscalização faça a individualização correta e a identificação precisa de uma das hipóteses da Lei 4.502/1964, está na própria descrição destas hipóteses, no próprio texto legal que as prevê.

A hipótese de conluio (art. 73 da Lei 4.502/1964) está textualmente vinculada às duas hipóteses anteriores.

E também não é difícil perceber que há uma evidente sobreposição entre as figuras dos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/1964 (sonegação e fraude).

A questão é simples. Ou o fato gerador ocorre, ou ele não ocorre. E se a conclusão é de que houve uma fraude para impedir a ocorrência do fato gerador, ou para excluir ou modificar as suas características essenciais [...], o que se está dizendo é que o fato gerador na verdade ocorreu. E o artifício empregado nessa fraude certamente também vai caracterizar uma ação ou omissão tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: da ocorrência do fato gerador [...]; das condições pessoais do contribuinte [...], ou seja, vai caracterizar sonegação.

Uma ação/omissão que tenta impedir que a autoridade fazendária tome conhecimento da ocorrência do fato gerador (sonegação) normalmente vai caracterizar uma ação/omissão que tenta impedir a "ocorrência" do fato gerador (fraude); assim como uma ação/omissão que tenta impedir a "ocorrência" do fato gerador (fraude) normalmente vai caracterizar uma ação/omissão que tenta impedir que a autoridade fazendária tome conhecimento da ocorrência do fato gerador (sonegação).

Com efeito, há uma evidente sobreposição entre essas figuras.

No próprio caso sob exame, em que o sujeito passivo utiliza o artifício da interposição de pessoas concomitantemente à ocorrência dos fatos geradores, não apresenta declarações ou as apresenta com informações totalmente distorcidas da realidade, e reiteradamente omite receitas, fica bastante claro que ele, com suas ações/omissões, incorreu, a um só tempo, nas hipóteses de sonegação e de fraude.

Não há dúvida alguma de que houve tentativa de impedir que a autoridade fazendária tomasse conhecimento da ocorrência dos fatos geradores, e também das condições pessoais do contribuinte.

E também não há nenhuma dúvida de que o sujeito passivo tentou excluir ou modificar as características essenciais dos fatos geradores (no aspecto pessoal, por meio de fraude na pessoa jurídica), de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, valendo novamente destacar que o artifício fraudulento da interposição de pessoas era contemporâneo da ocorrência dos fatos geradores.

Portanto, o fato de o auto de infração não individualizar, não identificar precisamente uma das hipóteses da Lei 4.502/1964, em nada prejudica a aplicação da qualificadora. O que importa, para isso, é que a conduta esteja muito bem descrita, e que ela se enquadre nas hipóteses acima referidas (isolada e/ou cumulativamente, como é mais comum), o que, conforme mencionado acima, restou claramente evidenciado nestes autos.

Já adentrando nos outros dois pontos mencionados no início deste voto, registro que os comentários acima também afastam o argumento de que a interposição de

peessoas caracterizava apenas fraude à execução (à cobrança), e não fraude relacionada à constituição do crédito tributário (ao nascimento da obrigação tributária).

Como mencionado, o artifício fraudulento da interposição de pessoas era contemporâneo da ocorrência dos fatos geradores. Os fatos geradores eram realizados por uma pessoa jurídica que estava constituída mediante fraude, e a obrigação tributária, portanto, já nascia maculada por esse vício, no seu aspecto pessoal.

Não há, portanto, como sustentar que esse tipo de fraude é apenas uma fraude à execução do crédito. O artifício da interposição de pessoas e as outras ações/omissões do sujeito passivo, neste caso, nitidamente serviam ao propósito de ocultar a ocorrência dos fatos geradores, modificar suas características essenciais, etc., desde a sua origem.

Basta ver que as pessoas formalmente indicadas para responder pela pessoa jurídica simplesmente não tinham informação a prestar sobre a ocorrência dos fatos geradores. No que dependesse da PJ constituída mediante fraude, e de seus falsos sócios, os fatos geradores continuariam desconhecidos pela autoridade fazendária.

Em relação ao terceiro e último ponto, que trata da questão de que a qualificadora não é compatível com lançamento baseado em presunção legal, registro que a jurisprudência do CARF não mais endossa esse tipo de entendimento.

Há, inclusive, súmulas do CARF que defendem justamente o contrário:

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 nº 4.502/64.

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.

O que estas súmulas dizem, em síntese, é que se a presunção legal de omissão de receita estiver acompanhada de circunstâncias que agravam a conduta do sujeito passivo, a qualificadora é perfeitamente cabível.

No presente caso, essas circunstâncias agravantes estão bem comprovadas. Conforme já mencionado, o sujeito passivo utilizava o artifício da interposição de pessoas concomitantemente à ocorrência dos fatos geradores, não apresentava declarações ou as apresentava com informações totalmente distorcidas da realidade, e omitia receitas de forma reiterada.

Também é importante perceber que os depósitos bancários que deram suporte à autuação fiscal eram feitos em conta bancária de uma pessoa jurídica constituída por interpostas pessoas, situação bem próxima da descrita na Súmula CARF nº 34. Se os depósitos tivessem sido feitos diretamente em contas bancárias de interpostas pessoas, a situação seria exatamente a descrita na referida súmula, e ela bastaria para o restabelecimento da multa qualificada.

Mesmo assim, apesar de a situação dos presentes autos não ser idêntica à da citada súmula, o entendimento que ela defende também colabora para o restabelecimento da multa qualificada neste processo. É que a dificuldade para se obter esclarecimentos sobre a movimentação bancária é a mesma nos dois tipos de situação, porque a interposta pessoa, seja na condição de falso sócio de uma PJ, seja na condição de falso titular de conta bancária, normalmente não tem informações a esse respeito, e serve como um escudo de proteção do mal contribuinte contra os trabalhos da fiscalização tributária.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para fins de restabelecer a multa qualificada.

(Assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo