



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.721238/2014-56
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.489 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de junho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BAHIA STELLA HOTEL LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIAL DA AUTUADA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente à imputação de multa qualificada por circunstâncias outras, além da interposição de pessoas no quadro social da autuada, e não apenas em razão desta constatação, mormente se o voto condutor do acórdão recorrido cogita da manutenção daquele gravame se motivado por outros aspectos presentes nos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a Conselheira Livia De Carli Germano (relatora). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

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, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Caio Cesar

Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1402-002.290, de 13 de setembro de 2016, assim ementado e decidido (destacamos):

Acórdão recorrido 1402-002.290

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

NULIDADE. MPF. O MPF é mecanismo de controle administrativo e nenhuma irregularidade houve em relação ao mandado, uma vez que regularmente emitido e cientificado à Contribuinte.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. É incabível a alegação de cerceamento ao direito de defesa, quando as infrações apuradas estiverem identificadas e os elementos dos autos demonstrarem a que se refere a autuação, dando-lhe suporte material suficiente para que o sujeito passivo possa conhecê-los e apresentar sua defesa sem empecilho de qualquer espécie.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.PRESCINDIBILIDADE. A conversão do julgamento em diligência ou perícia só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa. Não se justifica a sua realização quando presentes nos autos elementos suficientes a formar a convicção do julgador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. Realizado o lançamento com a observância de todas as normas legais, cabe ao contribuinte fazer prova da efetividade dos valores contabilizados em seu passivo, devendo suas alegações ser acompanhadas de documentos hábeis e idôneos a demonstrar a verdade dos fatos, do contrário, aplica-se a presunção legal da ocorrência de omissão de receitas, nos termos do artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996 que, por sua natureza “juris tantum”, deve ser infirmada pela parte contrária com provas robustas, o que não se viu nos autos presentes.

OMISSÃO DE RECEITAS. RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS. A conta de “Resultados de Exercícios Futuros”, existente na legislação societária e nas normas contábeis brasileiras e delas extirpadas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 e pela Resolução do Conselho Federal de

Contabilidade nº 1.159, de 13/02/2009, que aprovou o Comunicado Técnico CTG 2000, se prestava a registrar lançamentos relativos a receitas recebidas antecipadamente e cuja competência pertenceria a futuros períodos. Com sua extinção, os saldos existentes até a data de 04/12/2008 deveriam ter sido reclassificados em 05/12/2008 para o grupo do Passivo Não Circulante, em contas representativas de receitas e despesas diferidas. Não tendo sido este o procedimento adotado pela contribuinte e não tendo conseguido comprovar a sua constituição e o seu saldo em aberto, tais valores caracterizam-se como prova direta de receitas mantidas à margem da tributação pela utilização de conta contábil inapropriada, injustificada e incomprovada.

DESPESAS OPERACIONAIS.DEDUTIBILIDADE. A teor dos artigos 299, 276 e 923, do RIR/1999, as quantias apropriadas às contas de despesas operacionais, para efeito de determinação do Lucro Real, devem, além de satisfazer às condições de necessidade, normalidade e usualidade, sustentarem-se em documentos hábeis, idôneos e contemporâneos aos fatos, situação não verificada nos autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. REQUISITOS. A utilização de interpostas pessoas (“laranjas”), em geral, visa disfarçar a responsabilidade dos verdadeiros gestores da empresa frente aos atos por eles praticados. O impacto dessa conduta certamente ocorrerá na fase de execução desta ou de qualquer outra decisão, tanto administrativa como judicial, desfavorável à empresa. Todavia, a sua utilização, de per si, sem que fique demonstrado cabalmente de que forma a conduta teria impedido ou retardado a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal,ou,ainda,seu conhecimento pela autoridade tributária, não leva a qualificação da multa de ofício ao patamar de 150%, ainda mais quando, como nos autos, ficar comprovado que os lançamentos perpetrados pelo Fisco foram feitos à vista dos documentos e escrituração da contribuinte. **Multa que se reduz a 75%.**

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. ARTS. 124, I e 135 DO CTN. Cabível a imputação de solidariedade às pessoas, físicas ou jurídicas, com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Igualmente, e sem prejuízo da primeira imputação, correta a inclusão, como responsável tributário, à pessoa física que, agindo na condição de mandatário, preposto, diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado pratique condutas que caracterizem infração à lei ou excesso de poderes, como sonegação fiscal e fraude.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estendem-se aos lançamentos reflexos o decidido no lançamento matriz.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Alega a Fazenda Nacional que o acórdão recorrido diverge dos paradigmas 1101-001.226 e 1301-001.978, na parte em que afastou a qualificação da multa de ofício por considerar que a utilização de interpostas pessoas para ocultar sócio de fato não se enquadra na hipótese legal respectiva.

Em 29 de dezembro de 2016, Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial, assim consignando quanto à demonstração de divergência jurisprudencial:

(...)

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos acórdãos apresentados como paradigmas:

Acórdão nº 1101-001.226, de 03.12.2014:

MULTA QUALIFICADA. Procedente a aplicação da multa de ofício qualificada pelo evidente intuito de fraude quando comprovadas: (i) a simulação do contrato social da empresa autuada, pela interposição de pessoas no lugar dos reais sócios, administradores e beneficiários das atividades; (ii) a sonegação de tributos, tendo em conta a sistemática e reiterada prática de omissão de receitas apurada em face: (ii.1) do Parecer Contábil oferecido à Justiça Federal para contraditar a acusação de se tratar de empresa de fachada; (ii.2) das Guias de Informação e Apuração do ICMS GIA apresentadas ao Fisco Estadual; e (ii.3) dos depósitos bancários nas contas correntes de titularidade da empresa, sem comprovação da causa ou operação que teria dado origem aos recebimentos; e (iii) o conluio entre os fabricantes e os sócios de fato da empresa autuada, na apropriação e partilha do IPI devido, com base em liminares judiciais.

Consta no voto condutor do Acórdão nº1101-001.226, de 03.12.2014:

Por fim, claro está que a multa qualificada não resulta de juízo discricionário da fiscalização, mas sim da conduta omissiva e reiterada do sujeito passivo em deixar de recolher os tributos devidos em razão de suas atividades, muito antes de qualquer impedimento causado pela apreensão de documentos da pessoa jurídica e seqüestro de seus recursos, conduta esta precedida da interposição de pessoas no lugar dos reais sócios, administradores e beneficiários das atividades da HUSS WILLIANS, com a intenção de ocultar as condições pessoais de contribuinte, mormente tendo em conta o conluio, em paralelo, entre os fabricantes e os sócios de fato da empresa autuada, na apropriação e partilha do IPI devido, com base em liminares judiciais.

Acórdão nº1301-001.978, de 05.04.2016:

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSTA PESSOA. PROCEDÊNCIA. Procede a qualificação da multa, diante do conjunto probatório dos autos, a evidenciar a interposição de pessoa na titularidade da empresa e um esquema empresarial dirigido à sonegação de tributos. No caso concreto, foram decisivos para essa conclusão: a detenção e o exercício de amplos, gerais e ilimitados poderes pelo titular de fato, sem prestação de contas, mediante procuração pública sem limite temporal; a livre movimentação, individualmente, de todas as contas bancárias em nome da empresa, sendo que, em dois bancos, de forma exclusiva; as incompatibilidades entre rendimentos declarados e gastos comprovados; fatos idênticos apurados também em outras empresas, comprovados com documentos apreendidos por ordem judicial, mediante mandados de busca e apreensão, sempre apontando para o envolvimento direto dos titulares de fato e a utilização

de interpostas pessoas; tudo sempre com o objetivo de ocultar das autoridades fazendárias os fatos geradores tributários e, além disso, a capacidade contributiva e o patrimônio acumulado por quem efetivamente comandava o grupo de empresas.

Consta no voto condutor do Acórdão nº1301-001.978, de 05.04.2016:

2 — Inexigibilidade da Multa — Acessoriedade e Caráter Confiscatório

Por último, alega, em síntese, a recorrente que "o caráter confiscatório da multa aplicada ao presente caso, macula, por si só, a legalidade de mais essa exigência fiscal, impondo o seu afastamento".

No momento do lançamento consta do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal que acompanha e integra os autos de infração, a autoridade fiscal justificou a qualificação da multa nos seguintes termos:

A empresa não apenas deixou de oferecer à tributação os fatos imponíveis caracterizados como receitas auferidas, como empregou artifício destinado a evitar o conhecimento da matéria tributável pela Administração Tributária, conduta que culminou nas infrações ora imputadas ao sujeito passivo, na forma do lançamento de ofício.

No tocante a penalidade, diante do evidente intuito de fraude, visto que não restam dúvidas quanto a intenção do contribuinte em omitir a receita de sua atividade operacional, causando prejuízos aos cofres públicos mediante a falta e/ou redução dos recolhimentos dos tributos e contribuições devidos, é de se aplicar, nos termos da legislação em regência, a qualificação da multa de ofício.

Assim, em virtude da falta e/ou redução do pagamento dos tributos, é cabível a incidência da multa de 150%, prevista no parágrafo 2º, alínea "a", do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, e tem como pressuposto para sua aplicação a existência de "evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964".

Patente, que a multa qualificada para ser aplicada, necessário se faz a presença de alguma das circunstâncias dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. De especial interesse o art. 71, que transcrevo a seguir: [...]

À toda evidência, verifica-se nos relatórios e notadamente no seguinte fragmento que a seguir transcrevo do voto condutor recorrido:

Neste momento, cumpre apenas registrar que as evidências constantes dos autos respaldam plenamente o entendimento da fiscalização de que os dois únicos sócios da impugnante se valeram do artifício doloso de explorar as atividades de sua empresa por meio de estabelecimentos acobertados por sua marca, sob sua subordinação direta e que nada mais eram do que extensões da matriz, mas que se encontravam formalmente constituídos como se fossem pessoas jurídicas distintas e autônomas. Recorreram, portanto, a interpostas pessoas jurídicas, o que se denomina no jargão fiscal, policial e jornalístico de 'empresas laranja'. Tudo isso com o objetivo inequívoco de evitar, na medida do possível, o recolhimento de tributos devidos para os três entes que compõem a Federação: Unido, Estados e Municípios.

Alias, esse delito não apenas foi tentado, mas consumado, na medida em que o lançamento não há de retroagir para atingir períodos já alcançados pela decadência.

É inequívoco, portanto, que a conduta da autuada se subsume aos preceptivos legais que prevêm a aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, dado o dolo evidente que a caracteriza.

Portanto, os fatos descritos e provados nos autos se amoldam à perfeição ao dispositivo legal acima transcrito. De toda a leitura das peças processuais e comprovados com documentos apreendidos por ordem judicial, mediante

mandados de busca e apreensão, sempre apontando para o envolvimento direto dos Srs. Ricardo de Almeida Cézar e Ednaldo de Almeida Cezar e a utilização de interpostas pessoas; tudo sempre com o objetivo de ocultar das autoridades fazendárias os fatos geradores tributários e, além disso, a capacidade contributiva e o patrimônio de fato acumulado por quem efetivamente comandava o grupo de empresas; todo esse robusto conjunto probatório faz com que se imponha a qualificação da multa.

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que procede a qualificação da multa de ofício, diante da interposição de pessoa na titularidade da empresa e um esquema empresarial dirigido à sonegação de tributos pela simulação do contrato social da empresa autuada, pela interposição de pessoas no lugar dos reais sócios, administradores e beneficiários das atividades e a sonegação de tributos.

Consta no voto condutor do acórdão recorrido:

DA MULTA QUALIFICADA

Segundo a Autoridade Fiscal (RF – fls. 6305), a qualificação da multa de multa de ofício, elevando-a 150%, teve a seguinte motivação:

8 – Da Incidência da Multa Qualificada A multa de ofício está prevista na Lei nº 9.430/96, Art. 44, inciso I, cujo percentual de 75% foi duplicado em função do disposto no §1º do mesmo dispositivo legal, transcritos parcialmente a seguir, tendo em vista que o sujeito passivo praticou atos enquadrados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, abaixo transcrito, caracterizada pela utilização de interpostas pessoas, JAMILTON PINTO VELOSO e GILMA DOS SANTOS PUREZA, conforme descrito item 6.2 e 6.3 acima.

Veja-se que a Autoridade Fiscal, ainda que tenha feito alusão aos três artigos da Lei nº 4.502/1964 (arts. 71, 72 e 73, que cuidam de sonegação, fraude e conluio) na parte final da descrição dos fatos e justificativa da duplicação da penalidade literalmente afirma que esta imposição (de 150%) ocorreu pela prática de atos enquadrados nos três dispositivos citados, “caracterizada pela utilização de interpostas pessoas”.

Ou seja, a motivação para que se aplicasse o art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996 não foi a prática de atos enquadráveis abstratamente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação, fraude ou conluio), MAS, o fato de que tais atos se “caracterizaram pela interposição de pessoas estranhas à sociedade”.

Embora entenda que a interposição de pessoas seja um procedimento que merece repúdio e exige investigação de sua motivação e consequências, não me parece que, somente este fato, se outros não foram apontados incisivamente pela Fiscalização no libelo acusatório, possa levar à exasperação da multa.

Na verdade, o que a interposição de pessoas visa, no fundo, é tentar desviar eventual responsabilização tributária do verdadeiro gestor de uma empresa para terceiros, geralmente sem capacidade financeira para tal assunção obrigacional, e, no caso aqui relatado, a situação parece ser exatamente esta.

Todavia, e aí minha divergência com o procedimento fiscal neste aspecto, não vejo como a “interposição de pessoas” ou a utilização de “laranjas” (sem que concreta, incisiva e claramente isso seja demonstrado) contribuiu para “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 ou impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou, ainda, a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”, que é o que exigem os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 (enquanto o art. 73 simplesmente a eles remete em caso de conluio): [...]

Nesta linha de raciocínio, tivesse o Fisco fundamentado a qualificação da multa pela prática dos atos descritos nas infrações nº 01, 02 e 03 dos autos de infração (omissão de receitas e glosa de despesas), a exasperação teria sustentação. Entretanto, ao vincular a qualificação da pena ao fato de que os atos, enquadráveis nos artigos da Lei nº 4.502/1964, subsumiram-se à “utilização de interpostas pessoas, JAMILTON PINTO VELOSO e GILMA DOS SANTOS PUREZA”, não vejo como tal imputação possa prevalecer.

A respeito e adotando subsidiariamente como razões de decidir, transcrevo voto do I. Conselheiro Presidente desta 2ª Turma da 4ª Câmara, Leonardo de Andrade Couto (Acórdão nº 1402002.178– sessão de 03/05/2016), que bem sintetiza o tema:

“Não há descrição precisa nem elementos de prova no Termo de Verificação que indiquem com precisão a natureza de tal esquema fraudulento.

A Fiscalização chega a afirmar que: “A figura do “laranja” de per se é motivo para a representação penal, pois sempre representa sonegação fiscal entre outros ilícitos...”

Nessa linha, o entendimento do Fisco caminha por entender pela ocorrência da conduta fraudulenta quando utilizada interposta pessoa, tal posicionamento.

Ratificando que não foi perfeitamente identificado o suposto esquema fraudulento do qual a recorrente teria se beneficiado, mesmo que, por hipótese, for demonstrada a utilização de interpostas pessoas, ainda assim a qualificação da multa não se justificaria.

Para tal, deveria ser comprovada a vinculação direta com alguma das disposições contidas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

A utilização do laranja, em geral, visa disfarçar a responsabilidade dos verdadeiros gestores da empresa frente aos atos por eles praticados. O impacto dessa conduta certamente ocorrerá na fase de execução desta ou de qualquer outra decisão, tanto administrativa como judicial, desfavorável à empresa.

Mas, quanto aos dispositivos da Lei nº 4.502/64 supra mencionados, não ficou demonstrado de que forma a conduta teria impedido ou retardado a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou ainda seu conhecimento pela autoridade tributária.

É ilustrativo quanto a esse ponto o fato de a autuação ter se valido exclusivamente das informações contidas na DIPJ, ou seja, receitas declaradas pela pessoa jurídica.

(...)

No Acórdão 10322.706, proferido na antiga 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, com voto condutor do ilustre Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORREA, a questão foi analisada com precisão:

“...Assim, não há relação de causa e efeito, pois a conduta dolosa prevista nos tipos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, só é juridicamente relevante quando provoca alteração do resultado, a teor do artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996. Sim, é preciso compreender que a norma frequentemente não está toda ela contida numa única lei. É o que se vê, no presente exame, pois o preceito primário, que prevê a conduta proibida, reside nos artigos aludidos da Lei nº 4.502, de 1964, mas a punição do agente requer a produção de um resultado juridicamente desvalorado, que é a supressão ou a redução do tributo que é a supressão ou a redução do tributo, consoante a redação do preceito secundário, inscrito no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996...”

Sendo assim, divirjo do entendimento da autoridade lançadora e da decisão recorrida no que se refere à ocorrência do dolo e manifesto-me pela exclusão da multa qualificada”.

Mais a mais, os lançamentos perpetrados fizeram-se à vista dos livros e documentos da autuada, sem qualquer impedimento ou ocultamento Nada foi “escondido” nem “omitido” à Autoridade Fiscal que pôde, sem embaraço ou dificuldade, examinar a escrituração e documentos da empresa.

Claro, há infrações (por isso os lançamentos de ofício), mas só isso, sem a confirmação de dolo, ainda mais quando a maior parte dos lançamentos se assenta em presunções legais, que são permitidas nesta seara, mas não o são no aspecto penal, afinal “fraude não se presume” (cf. Acórdão nº 10419.855, do Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara), a exasperação da multa não se sustenta. .

No mesmo caminho, os seguintes Acórdãos do CARF:

MULTA QUALIFICADA. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude (ART. 150, § 40 do CTN), não sendo autorizado ao Fisco impô-la quando a verificação do ilícito emerge de dados e elementos apurados dentro da contabilidade do sujeito passivo ou em face de informes que este possa apresentar não somente ao Fisco Federal mas aos Fiscos Estadual e Municipal.

IRPJ OMISSÃO DE RECEITAS MULTA AGRAVADA A aplicação da multa agravada ou qualificada depende da comprovação específica do dolo, sendo certo que quando a Fiscalização apura a omissão em base da escrituração do sujeito passivo e de demais elementos por ele fornecidos não há como se penalizá-lo pela multa de lançamento de ofício excedente ao percentual de 75%.

E, para fechar, mais recentemente, em sessão de 04 de fevereiro de 2016, a 1ª Turma da CSRF decidiu (Ac. 9101-002.231):

MULTA QUALIFICADA. Inexiste a sonegação tipificada nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, quando o sujeito passivo dá conhecimento à autoridade fazendária, por meio da DIPJ, do que está sendo exigido no lançamento de ofício.

Dizendo mais claramente, se a fiscalizada disponibilizou ao Fisco os documentos, notas fiscais, contratos, livros, e este os utilizou para perpetrar os lançamentos, é lícito entender não ter havido, por parte da contribuinte, qualquer ato no sentido de “impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária” ou, “impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”, como afirma o texto legal.

Ao revés, como aflora dos autos, os documentos estavam expostos à auditoria do Fisco, como efetivamente ocorreu, não havendo nada “escondido”, por meio de quaisquer subterfúgios, mas, somente, a contabilização equivocada (se proposital ou não, impossível saber-se neste momento) de valores e que levaram à sua tributação mediante lançamento de ofício realizado.

Finalizando, transcrevo excertos do voto exarado no Acórdão nº 1302-00.305, da 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária do CARF, em sessão de 08/07/2010, Relatoria do Conselheiro [...], bem aplicáveis à espécie e aqui igualmente adotados como razões de decidir:

“Não concordo com o entendimento firmado pela autoridade fiscal porquanto a fiscalização constatou e registrou que todas as operações: emissão de nota fiscal de faturamento, de cancelamento, de nova nota fiscal de faturamento e de simples remessa parcelada das mercadorias e, inclusive os valores correspondentes aos pagamentos das mesmas mercadorias, objetos de financiamento bancário foram regularmente escrituradas.

A escrituração fiscal e contábil de todas as etapas das transações realizadas demonstra que não houve qualquer intenção de ocultar as operações mercantis realizadas e, a bem da verdade, foram cumpridas todas as obrigações acessórias

correspondentes as emissões de notas fiscais na forma estabelecida no RIPI e no SINIEF.

Nestas condições, não vislumbro a prática de sonegação, fraude ou conluio, na forma estabelecida nos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502/64 e, por consequência, não encontro suporte para a aplicação da multa qualificada”.

E, para fechar, mais recentemente, em sessão de 04 de fevereiro de 2016, a 1ª Turma da CSRF decidiu (Ac. 9101002.231):

MULTA QUALIFICADA. Inexiste a sonegação tipificada nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, quando o sujeito passivo dá conhecimento à autoridade fazendária, por meio da DIPJ, do que está sendo exigido no lançamento de ofício.

Portanto, não vejo como prosperar a exasperação da penalidade, devendo a multa de ofício elevada a 150% ser reduzida para a multa de ofício normal de 75%.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que a utilização de interpostas pessoas (“laranjas”), em geral, visa disfarçar a responsabilidade dos verdadeiros gestores da empresa frente aos atos por eles praticados. O impacto dessa conduta certamente ocorrerá na fase de execução desta ou de qualquer outra decisão, tanto administrativa como judicial, desfavorável à empresa. Todavia, a sua utilização, de per si, sem que fique demonstrado cabalmente de que forma a conduta teria impedido ou retardado a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou, ainda, seu conhecimento pela autoridade tributária, não leva a qualificação da multa de ofício ao patamar de 150%, ainda mais quando, como nos autos, ficar comprovado que os lançamentos perpetrados pelo Fisco foram feitos à vista dos documentos e escrituração da contribuinte. Multa que se reduz a 75%.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

O sujeito passivo foi cientificado e não se manifestou.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente de Câmara para conhecimento do recurso especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

A divergência jurisprudencial restou demonstrada, eis que enquanto o acórdão recorrido entendeu que a utilização de interpostas pessoas no quadro societário tem impacto apenas na fase de execução, sem relação com o fato gerador, e portanto não poderia levar à qualificação da multa, os paradigmas decidiram que tal conduta configura hipótese prevista na Lei 4.502/1964, levando portanto à qualificação da multa nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/1996.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso fazendário. A maioria do Colegiado identificou dessemelhanças entre os acórdãos comparados que impediram a caracterização do dissídio jurisprudencial.

Como bem posto pela I. Relatora, o acórdão recorrido entendeu que a utilização de interpostas pessoas no quadro societário tem impacto apenas na fase de execução, sem relação com o fato gerador, e portanto não poderia levar à qualificação da multa. Contudo, para manter a qualificação da penalidade, os paradigmas não se pautaram, apenas, nesta circunstância fática presente nos casos analisados e, dessa forma, até apresentam certa convergência com o recorrido, cujo voto condutor traz expresso que:

Segundo a Autoridade Fiscal (RF – fls. 6305), a qualificação da multa de multa de ofício, elevando-a 150%, teve a seguinte motivação:

8 – Da Incidência da Multa Qualificada

A multa de ofício está prevista na Lei nº 9.430/96, Art. 44, inciso I, cujo percentual de 75% foi duplicado em função do disposto no §1º do mesmo dispositivo legal, transcritos parcialmente a seguir, tendo em vista que o sujeito passivo praticou atos enquadrados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, abaixo transcrito, caracterizada pela utilização de interpostas pessoas, JAMILTON PINTO VELOSO e GILMA DOS SANTOS PUREZA, conforme descrito item 6.2 e 6.3 acima.

Veja-se que a Autoridade Fiscal, ainda que tenha feito alusão aos três artigos da Lei nº 4.502/1964 (arts. 71, 72 e 73, que cuidam de sonegação, fraude e conluio) na parte final da descrição dos fatos e justificativa da duplicação da penalidade literalmente afirma que esta imposição (de 150%) ocorreu pela prática de atos enquadrados nos três dispositivos citados, “**caracterizada pela utilização de interpostas pessoas**”.

Ou seja, a motivação para que se aplicasse o art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996 não foi a prática de atos enquadráveis abstratamente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação, fraude ou conluio), MAS, o fato de que tais atos se “caracterizaram pela interposição de pessoas estranhas à sociedade”.

Embora entenda que a interposição de pessoas seja um procedimento que merece repúdio e exige investigação de sua motivação e consequências, não me parece que, somente este fato, se outros não foram apontados incisivamente pela Fiscalização no libelo acusatório, possa levar à exasperação da multa.

Na verdade, o que a interposição de pessoas visa, no fundo, é tentar desviar eventual responsabilização tributária do verdadeiro gestor de uma empresa para terceiros,

geralmente sem capacidade financeira para tal assunção obrigacional, e, no caso aqui relatado, a situação parece ser exatamente esta.

Todavia, e aí minha divergência com o procedimento fiscal neste aspecto, não vejo como a “interposição de pessoas” ou a utilização de “laranjas” (sem que concreta, incisiva e claramente isso seja demonstrado) contribuiu para **“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 ou impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou, ainda, a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”**, que é o que exigem os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 (enquanto o art. 73 simplesmente a eles remete em caso de conluio):

[...]

Nesta linha de raciocínio, tivesse o Fisco fundamentado a qualificação da multa pela prática dos atos descritos nas infrações nº 01, 02 e 03 dos autos de infração (omissão de receitas e glosa de despesas), a exasperação teria sustentação. Entretanto, ao vincular a qualificação da pena ao fato de que os atos, enquadráveis nos artigos da Lei nº 4.502/1964, subsumiram-se à “*utilização de interpostas pessoas, JAMILTON PINTO VELOSO e GILMA DOS SANTOS PUREZA*”, não vejo como tal imputação possa prevalecer.

[...] *(negritos do original, grifos acrescentados)*

O paradigma nº 1101-001.226, de seu lado, traz em seu relatório a seguinte contextualização da acusação fiscal lá examinada:

A Fiscalização constatou a interposição fraudulenta de pessoas no quadro societário da contribuinte, apurando a partir dos elementos reunidos na “Operação Reluz” que o sócio André Salgueiro de Moraes, supostamente detentor de 10% do capital social, *executava serviços de menor importância, recebendo uma remuneração para desempenhar seu papel de “laranja”*. Já José Edno Costa, supostamente detentor de 90% do capital social, *era o homem de confiança designado pelos sócios ocultos Willian Roberto Rosilio e Luiz Augusto do Valle de Lima para administrar a empresa e figurar formalmente à frente dos negócios, sendo o responsável pela movimentação bancária da empresa*. A autoridade lançadora reporta-se a conversas telefônicas e documentos apreendidos na residência dos sócios ocultos e seus parentes para firmar a vinculação daqueles à contribuinte, bem como relata os saques promovidos por José Edno Costa em conformidade com orientações de Willian Roberto Rosilio em conversas telefônicas, e identifica os saques e transferências que beneficiaram Luiz Augusto do Valle de Lima e a empresa por ele controlada (Pioneira Consultoria Financeira Ltda), além de detalhar outras retiradas que “sangraram” a empresa fiscalizada *através do pagamento de compras e despesas pessoais extravagantes, tais como veículos de grande valor, aeronave e até mesmo grandes somas destinadas a estabelecimento de jogo de bingo, conforme detalhado na seqüência*. Conclui, por tais razões, que:

Fica assim devidamente caracterizada a interposição fraudulenta de pessoas nos contratos sociais da empresa, com o evidente intuito de ocultar o recebimento de recursos financeiros, em evidente tentativa de fraudar a Fazenda Nacional na satisfação de seus créditos tributários, de modo que WILLIAN e LUIZ AUGUSTO serão solidariamente responsabilizados pelos créditos tributários ora lançados, na forma do Inciso I do art. 124 e Inciso III do art. 135 do CTN.

Por outro lado, as provas mostram que o sócio de direito JOSE EDNO, apesar de manter relação de subordinação a WILLIAN e LUIZ AUGUSTO, não pode ser classificado como simples “laranja”, posto que atuou como gerente administrador e movimentava os recursos financeiros da empresa, tendo pleno conhecimento das irregularidades que eram cometidas na empresa, de modo que

cabe sua responsabilização sobre as obrigações tributárias na forma dos Incisos II e III do art. 135 do CTN.

A multa de ofício aplicada também foi qualificada em razão da constatação de sonegação (a conduta do CONTRIBUINTE não deixa dúvidas quanto à sua intenção de ocultar das autoridades fazendárias os fatos geradores das obrigações tributárias, bem como não deixa dúvidas quanto à sua intenção de ocultar as condições pessoais de contribuinte), fraude (caracterizada diversas vezes ao longo do presente relato, destacando-se a prestação de informações falsas à justiça dentro do processo 2005.61.00.004619-9 da 20ª Vara Federal Cível de São Paulo, a interposição de pessoas "laranjas", na sociedade e a ocultação de bens em nome de terceiros) e conluio (o ajuste doloso entre o CONTRIBUINTE e seus fornecedores para apropriar-se do IPI não lançado caracteriza um conluio, posto que promove a sonegação de tributos e dificulta a satisfação dos créditos por parte da Fazenda Nacional).

E a decisão daquele Colegiado, sob orientação do voto desta Conselheira, relatora do recurso voluntário, teve em conta o que assim expresso pela autoridade julgadora de 1ª instância:

No caso em apreço, a fundamentação fática da aplicação da multa de ofício qualificada pelo evidente intuito de fraude é farta e diversificada:

1. a simulação/fraude do contrato social da HUSS WILLIANS, para interposição de pessoas no lugar dos reais sócios, administradores e beneficiários das atividades da HUSS WILLIANS, com a intenção de ocultar as condições pessoais de contribuinte;
2. a sonegação/fraude de IRPJ e CSLL, tendo em conta a sistemática e reiterada prática de omissão de receitas apurada em face:
 - a. do Parecer Contábil oferecido à Justiça Federal para contraditar a acusação de se tratar de empresa de fachada, ao qual foram anexadas listagens das notas fiscais de venda emitidas, a partir de dezembro de 2005;
 - b. das Guias de Informação e Apuração do ICMS – GIA apresentadas ao Fisco Estadual; e
 - c. dos depósitos bancários nas contas correntes de titularidade da empresa, sem comprovação da causa ou operação que teria dado origem aos recebimentos; e
3. o conluio entre os fabricantes e os sócios de fato da empresa autuada, na apropriação e partilha do IPI devido, com base em liminares judiciais.

Em assim sendo, cumpre reconhecer a fraude, na tentativa da contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco Federal das receitas auferidas na sua atividade operacional. Para tanto, **a contribuinte teria omitido, reiterada e sistematicamente, a quase totalidade das receitas auferidas**, nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ apresentadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, assim como, deixou de informar em DCTF e pagar o IRPJ e a CSLL devidos sobre as receitas apuradas *ex-officio*.

Em relação ao período objeto de lançamento *ex-officio* (4º trimestre de 2005 ao 2º trimestre de 2007), apenas foi entregue a DIPJ 2006 (ano-calendário 2005) – extrato de fls. 1616 e cópia de fls. 1617/1638, na qual a empresa teria optado pelo Lucro Real Anual e informado a receita de revenda de mercadorias de R\$1.980.126,00, tendo apurado IRPJ e CSLL a pagar, nos valores respectivamente de R\$22.121,40 e R\$13.272,84. Entretanto, não declarou em DCTF (fls. 1660/1669) e não pagou o IRPJ e a CSLL apurados como devidos (fls. 1639/1659).

Conforme bem assinalado pela fiscalização, a conduta não pode ser caracterizada como mero erro de preenchimento, uma vez que estão “zeradas” **todas as DCTF apresentadas para os períodos do 1º semestre/2005 ao 2º semestre/2007**, conforme documentos às folhas 1659 a 1669, mostrando que a conduta da empresa é intencional, é sistemática e reiterada.

Desta forma, tendo em conta a conduta reiterada e sistemática de omissão de receitas, caracterizada está a 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.

Com base na farta documentação acima exaustivamente arrolada, também restou demonstrado o conluio entre as empresas fabricantes SUDAMAX e ITABA e a distribuidora HUSS WILLIANS. Na verdade, há provas suficientes de que a HUSS WILLIANS foi constituída em associação, pelos proprietários das fábricas e por WILLIAN ROSÍLIO e LUIZ AUGUSTO DO VALLE DE LIMA com o fim específico de sonegação e apropriação do IPI devido ao Fisco Federal, incidente sobre a venda de cigarros.

Há documentação suficiente a corroborar que as distribuidoras e destinatárias finais das cargas, os reais clientes das fábricas, muitas vezes, faziam contato diretamente com os fabricantes, e recebiam também diretamente a carga despachada da fábrica, havendo apenas a formalmente a emissão de notas fiscais das fábricas (SUDAMAX e ITABA) para HUSS WILLIANS, e outra emissão de notas fiscais¹ da HUSS WILLIANS para os destinatários finais e reais adquirentes das mercadorias (cigarros).

Ao final, esta Conselheira arrematou que:

Por fim, claro está que a multa qualificada não resulta de *juízo discricionário da fiscalização*, mas sim da conduta omissiva e reiterada do sujeito passivo em deixar de recolher os tributos devidos em razão de suas atividades, muito antes de qualquer impedimento causado pela apreensão de documentos da pessoa jurídica e seqüestro de seus recursos, conduta esta precedida da *interposição de pessoas no lugar dos reais sócios, administradores e beneficiários das atividades da HUSS WILLIANS, com a intenção de ocultar as condições pessoais de contribuinte*, mormente tendo em conta o conluio, em paralelo, *entre os fabricantes e os sócios de fato da empresa autuada, na apropriação e partilha do IPI devido, com base em liminares judiciais*.

Nestes termos, nota-se que a interposição de pessoas no quadro social sequer teve relevo na decisão acerca da qualificação da penalidade, dado o conjunto de circunstâncias caracterizadoras de sonegação e fraude também reportadas na acusação fiscal para justificar aquele gravame.

Já no paradigma nº 1301-001.978, a interposição de pessoas não se verificava no quadro social da autuada, mas sim de pessoas jurídicas constituídas para simulação de operações em franquia, conforme consignado em seu relatório:

É relatado que os proprietários da Iris Color constituíam as empresas em nome de terceiros, ou então as registravam em seus próprios nomes, e depois as transferiam para terceiros, com os quais firmavam contratos de franquia. Assim agiam objetivando simular que suas filiais tinham personalidade jurídica própria, de forma a transferir-lhes os encargos, inclusive tributários, inerentes à atividade comercial. Adiciona que as empresas 'laranjas' sonegaram a totalidade dos impostos e contribuições, e que, na hipótese de não ter sido descoberto esse artifício, a responsabilidade recairia sobre os 'laranjas', que não possuíam bens, ficando impunes os verdadeiros proprietários do negócio.

[...]

A fiscalização esclarece que o fato de explorar a atividade mediante a utilização de interpostas pessoas, constituídas tão-somente com o fito de ocultar a efetiva titularidade das operações, evidencia o intuito de impedir o conhecimento, pelo Fisco, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Acrescenta que a empresa não apenas deixou de oferecer à tributação os fatos imponíveis, caracterizados como receitas auferidas, mas

¹ Denominada nota fiscal "espelho", porque apesar de reproduzir a venda contida na nota fiscal emitida pela fábrica, promove a interposição fictícia de terceiro como intermediário da operação.

também empregou artifício destinado a evitar o conhecimento da matéria tributável, pela Administração, conduta que culminou nas infrações ora imputadas por meio de lançamento de ofício. Por consequência, foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150%.

É neste cenário que outro Colegiado do CARF decide pela manutenção da multa qualificada aplicada sobre os créditos tributários decorrentes dos fatos geradores deslocados para as “empresas laranjas” constituídas pelos dirigentes da autuada:

À toda evidência, verifica-se nos relatórios e notadamente no seguinte fragmento que a seguir transcrevo do voto condutor recorrido:

Neste momento, cumpre apenas registrar que as evidências constantes dos autos respaldam plenamente o entendimento da fiscalização de que os dois únicos sócios da impugnante se valeram do artifício doloso de explorar as atividades de sua empresa por meio de estabelecimentos acobertados por sua marca, sob sua subordinação direta e que nada mais eram do que extensões da matriz, mas que se encontravam formalmente constituídos como se fossem pessoas jurídicas distintas e autônomas. Recorreram, portanto, a interpostas pessoas jurídicas, o que se denomina no jargão fiscal, policial e jornalístico de 'empresas laranja'. Tudo isso com o objetivo inequívoco de evitar, na medida do possível, o recolhimento de tributos devidos para os três entes que compõem a Federação: Unido, Estados e Municípios.

Alias, esse delito não apenas foi tentado, mas consumado, na medida em que o lançamento não há de retroagir para atingir períodos já alcançados pela decadência.

É inequívoco, portanto, que a conduta da autuada se subsume aos preceptivos legais que prevêm a aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, dado o dolo evidente que a caracteriza.

Portanto, os fatos descritos e provados nos autos se amoldam à perfeição ao dispositivo legal acima transcrito. De toda a leitura das peças processuais e comprovados com documentos apreendidos por ordem judicial, mediante mandados de busca e apreensão, sempre apontando para o envolvimento direto dos Srs. Ricardo de Almeida César e Ednaldo de Almeida Cezar e a utilização de interpostas pessoas; tudo sempre com o objetivo de ocultar das autoridades fazendárias os fatos geradores tributários e, além disso, a capacidade contributiva e o patrimônio de fato acumulado por quem efetivamente comandava o grupo de empresas; todo esse robusto conjunto probatório faz com que se imponha a qualificação da multa.

Conclui-se, do exposto, que os paradigmas indicados não analisaram o cabimento da multa qualificada na hipótese em que a acusação se limita a justificá-la na utilização de “laranjas” no quadro social do sujeito passivo fiscalizado. E, diante de contextos fáticos diferenciados, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento

há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

PGFN. Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada