



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10865.003361/2008-57
Recurso nº 884.611 Voluntário
Acórdão nº 1101-00.408 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de janeiro de 2011
Matéria Omissão de Receitas - Depósitos Bancários de origem não comprovada
Recorrente ENGEPLAST LIMEIRA - INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida 5ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

OMISSÃO DE RECEITAS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA MANTIDOS EM CONTA DE SÓCIO-ADMINISTRADOR. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. Em razão da autonomia patrimonial, o sócio-administrador é terceiro em relação à pessoa jurídica e a manutenção de conta bancária em nome daquele, para movimentação de recursos advindos de receitas da pessoa jurídica, caracteriza interposição de pessoa.

FALTA DE RECOLHIMENTO. REITERADA DECLARAÇÃO INEXATA. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA EM CONTA DE INTERPOSTA PESSOA. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. A prática de informar ao Fisco, em todos os meses do ano-calendário, apenas 1/3 (um terço) das receitas auferidas, inclusive movimentando tais recursos em contas bancárias sob titularidade de interposta pessoa, caracteriza evidente intuito de fraude e autoriza a aplicação de multa de ofício qualificada.

DECADÊNCIA. FRAUDE. INEXISTÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. Provada a fraude na apuração dos pagamentos efetuados pelo sujeito passivo, inclusive em relação à receita declarada, submetidas a alíquota inferior à devida em razão das receitas omitidas, a contagem do prazo decadencial tem como termo inicial o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO – Vice-Presidente no exercício da Presidência.



EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

EDITADO EM: 11/02/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva, Marcos Vinícius Barros Ottoni (suplente convocado) e Plínio Rodrigues Lima (suplente convocado). Ausente, por afastamento legal, o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente).

Relatório

ENGEPLAST LIMEIRA – INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 30/09/2008, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 373.145,04, com aplicação de multa qualificada no percentual de 150%.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Contra a contribuinte acima identificada foram lavrados autos de infração exigindo-lhe os impostos e contribuições integrantes do SIMPLES, ou seja, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 8.145,86 (fl. 19), Contribuição para o PIS no valor de R\$ 8.145,86 (fl. 28), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de R\$ 14.622,18 (fl. 37), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de R\$ 29.244,35 (fl. 46), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de R\$ 7.311,10 (fl. 55) e Contribuição para Seguridade Social (INSS) de R\$ 51.558,31 (fl. 64), acrescidos de juros de mora e multa de ofício, perfazendo o crédito tributário de R\$ 373.145,04 (fl. 02), em virtude de omissão de receita caracterizada pela existência de depósitos bancários não escriturados e de origem não comprovada, com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 73/80), em ação fiscal realizada junto ao contribuinte Natanael Silveira, este informou (fls. 228 e 338) que a movimentação bancária das contas correntes de sua titularidade decorreram de operações da pessoa jurídica Engeplast Limeira - Indústria e Comércio Ltda, da qual é sócio E, para fazer prova de suas alegações, foram indicados, por amostragem, débitos e créditos efetuados em sua conta corrente nº 13.009-5, agência 0216-X, do Banco do Brasil, coincidentes em datas e valores com documentos fiscais da empresa (fls. 339/446). Além dessa conta, verificou-se que a conta 5.601-4 do Banco Bradesco, agência 2393-0, de titularidade de Natanael Silveira foi utilizada também para movimentar recursos pertencentes à empresa.

Em razão dessa constatação deu-se início, em 18/10/2006, ao procedimento fiscal junto à empresa Engeplast Limeira - Indústria e Comércio Ltda, mediante o Termo de Início de Fiscalização (fls. 93/95), por meio do qual foi a contribuinte intimada a apresentar o livro Caixa ou livro Razão relativamente ao período de 2003 a 2006, contendo inclusive a movimentação bancária da empresa e das contas de seus sócios, tendo em vista que estas também pertencem à empresa conforme declaração prestada anteriormente pelos titulares das contas — sócios da empresa; cópia dos extratos de todas as contas bancárias de titularidade de Natanael Silveira e de sua esposa Rosa Castelo Silveira em relação ao ano-calendário de 2006, bem assim das contas bancárias de titularidade da empresa Engeplast Limeira - Indústria e Comércio Ltda relativamente aos anos-calendário de 2003 a 2006 que deram origem à movimentação financeira, cujos valores foram obtidos com base nas informações prestadas pelas Instituições Financeiras. Ainda solicitou, no caso de haver depósitos nas referidas contas que não pertencem à empresa ou que não

61

estejam na sua escrituração contábil (ou no livro Caixa), que comprovasse a origem de tais depósitos/créditos.

Em 23/10/2007 a contribuinte solicitou prorrogação de prazo de 30 dias para atendimento à intimação (fl. 97), o que concedido (fl. 106). Em 22/11/2007 a contribuinte apresentou os extratos bancários da conta 7.515-9 de titularidade da empresa, mantida no Banco do Brasil, Agência 0216, relativos ao período de 01/01/2003 a 31/12/2006 (fls. 110/123).

Em 13/12/2007 a contribuinte foi novamente intimada (fls. 124/126) para apresentar o livro Caixa ou o Razão; os extratos das contas de titularidade de Natanael Silveira e de sua esposa Rosa Castelo Silveira, os extratos da conta mantida na Caixa Econômica Federal de titularidade da empresa e para comprovar a origem dos valores creditados/depositados nas contas bancárias de titularidade da empresa e de seus sócios. Em 19/12/2007, em atendimento, a contribuinte apresentou os demais extratos bancários e solicitou prorrogação de prazo de 30 dias para apresentar o livro Caixa, o que foi concedido (fls. 129/130), e em 17/01/2008 apresentou os livros Razão-Analítico referentes aos Bancos do Brasil e Caixa Econômica Federal, anos 2003, 2004 e 2005 (fls. 132/154), e solicitou prorrogação de prazo de 30 dias para apresentar os demais documentos, o que também foi deferido (fls. 155/156).

Em 10/04/2008, a contribuinte foi novamente intimada (fl. 157) a apresentar os livros Razão completos e os extratos bancários da conta de titularidade da empresa mantida na Caixa Econômica Federal no ano-calendário de 2005, tendo em 28/04/2008 apresentado os livros Razão e em 08/05/2005 os extratos solicitados.

Em 28/07/2008 a empresa foi intimada (fls. 163/165), entre outras questões, a confirmar, ou não, a informação prestada pelo sócio Natanael Silveira de que as contas de titularidade da pessoa física do sócio Natanael Silveira, ou seja, as contas correntes nº 13.009-5, agência 0216-X, no Banco do Brasil; nº 5.601-4, agência 2393-0 no Banco Bradesco e nº 0372-9, agência 0317, na Caixa Econômica Federal forma movimentadas efetivamente pela Engeplast Limeira — Indústria e Comércio Ltda e informar se referidas contas foram contabilizadas pela empresa e, ainda, apresentar relação de todas as transferências entre as contas da pessoa física do sócio e as contas da empresa. Em 30/07/2008 solicitou prorrogação de prazo de 20 dias, o que foi concedido (fl. 168). Em 19/08/2009 a empresa prestou as informações de fl. 185.

Em 11/08/2008 a fiscalização relacionou nas planilhas de fls. 172/183 os valores individualizados dos depósitos/créditos nas contas bancárias de titularidade de Natanael Silveira de nºs 13.009-5, agência 0216-X, no Banco do Brasil, nº 5.601-4, agência 2393-0 no Banco Bradesco e intimou (fls. 170/171) a empresa a comprovar a origem dos valores depositados. Em 08/09/2008 a empresa informou à fl. 186 que estaria apresentando documentos (fls. 186/225), já apresentados pelo sócio em 02/08/2007, que comprovaria a origem dos recursos depositados nas contas correntes de titularidade do sócio Natanael Silveira, revelando que a movimentação bancária da conta da pessoa física decorre de operações da pessoa jurídica.

A fiscalização, ao analisar a documentação apresentada, concluiu que estaria demonstrado que os depósitos nas contas do sócio Natanael Silveira pertenciam de fato à empresa e que referidas contas não foram escrituradas no livro Razão, estando registrada apenas a conta 7.515-9, agência 0216-X do Banco do Brasil de titularidade da empresa.

Diante disso, após excluir as transferências entre contas de mesma titularidade e os cheques devolvidos, a fiscalização, com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, tributou como omissão de receita os valores dos créditos/depósitos nas contas de nºs 13.009-5, agência 0216-X, no Banco do Brasil; nº 5.601-4, agência 2393-0 no Banco Bradesco, cujos valores estão discriminados na planilha de fls. 81/92 com totais mensais



Sobre os valores dos tributos e contribuições apurados em decorrência da omissão de receita foi aplicada a multa de 150% por entender a fiscalização que a contribuinte, ao utilizar de forma reiterada, contas mantidas à margem da escrituração regular, aberta em nome de pessoa interposta, seu sócio Natanael Silveira, teve a intenção de ocultar do Fisco o conhecimento da ocorrência do fato gerador dos tributos e contribuições, o que caracteriza a fraude e justifica a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, II, da Lei nº 9 430, de 1996.

Cientificada dos autos de infração em 30/09/2008, a contribuinte, por intermédio de sua procuradora legalmente constituída (fl. 489), ingressou em 30/10/2008 com a impugnação de fls. 475/488, alegando, preliminarmente, decadência em relação ao período de janeiro a agosto de 2003.

Quanto ao mérito alegou que não pode prosperar a multa de 150% em razão de (i) ser inverídica a afirmação de que houve interposta pessoa, pois, no caso, quem agiu foi o próprio representante da empresa, e (ii) ser insustentável a qualificação de penalidade por presunção de fraude, quando amparada em mera omissão de receita, sem demonstração do intuito doloso.

Por último, alegou erro na identificação do sujeito passivo sob a argumentação de que, se prevalecer o entendimento de que houve a utilização de interposta pessoa e em atendimento princípio da legalidade (§5º do art. 42 da Lei nº 9,460, de 1996), deveria o lançamento ter sido efetuado em nome do terceiro, no caso o Sr. Natanael Silveira, citando o Acórdão nº 17-26823, de 13 de agosto de 2008, da DRJ/São Paulo.

A exigência foi mantida em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO • PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2003

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

Por presunção legal contida na Lei 9.430, de 27/12/1996, art. 42, os depósitos efetuados em conta bancária, cuja origem dos recursos depositados não tenha sido comprovada pelo contribuinte mediante apresentação de documentação, hábil e idônea, caracterizam omissão de receita.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE

A prática reiterada da contribuinte de não registrar no livro Caixa a sua movimentação financeira e de declarar pelo SIMPLES em vários anos sucessivos, quando, na verdade, a receita auferida é superior ao limite para permanência no referido sistema e muito superior a receita declarada, não deixa dúvida da intenção da contribuinte de ocultar a obrigação tributária principal e de se beneficiar, indevidamente, do Simples, caracterizando evidente intuito de fraude, que implica na qualificação da multa de ofício.

Cientificada da decisão de primeira instância em 15/12/2009 (fl. 527), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 13/01/2010 (fls. 530/545), no



qual afirma, inicialmente, que *o lançamento encontra-se eivado de nulidades, falsas premissas e conceitos inexatos, afigurando-se, por conseguinte, de rigor sua pronta insubsistência.*

Em preliminar argúi a decadência das exigências anteriores a setembro/2003 que foram formalizadas com a aplicação de multa de ofício na alíquota de 75%, correspondentes à insuficiência de pagamentos, decorrente da alteração das alíquotas para determinação dos recolhimentos simplificados, em razão do acréscimo das receitas omitidas às receitas operacionais declaradas.

Acrescenta, ainda, que como será demonstrada a necessidade de desqualificação da multa nas demais exigências, também para estas devem ser cancelados os valores correspondentes a períodos já alcançados pela decadência, segundo o prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN, na medida em que houve o recolhimento antecipado, sujeito à homologação do Fisco. Menciona, também, os efeitos da Súmula Vinculante nº 8.

No mérito, pretende a desqualificação da multa aplicada *(i) por ser inverídica a afirmação de haver interposta pessoa no presente caso, bem como (ii) por ser insustentável a qualificação de penalidade por presunção de fraude, quando amparada em mera omissão de receita, sem demonstração do intuito doloso.*

Discorda da qualificação do sócio-administrador, Natanael Silveira, como interposta pessoa, pois *o conceito de interposta pessoa diz respeito, necessariamente, a um terceiro que aparenta ser o responsável por ato que de fato não é, tendo apenas tentado parecer que seria o seu beneficiário, de modo a interpor-se entre duas pessoas.*

Inexistindo *um terceiro*, e tendo agido em nome da pessoa jurídica seu próprio sócio e representante legal, não há interposta pessoa, pois estes *constituem, na verdade, um único patrimônio.* Neste sentido, inclusive, seria o disposto no art. 922, inciso III do RIR/99, bem como a manifestação da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto, que *ao julgar o presente feito demonstrou o entendimento de "não vislumbrar a figura de pessoa interposta, posto que quem agiu foi o próprio representante da empresa"*

Cita, também, decisão proferida pela 7ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro, acerca da caracterização de "laranjas" como interposta pessoa.

Defende, ainda, que para qualificação da penalidade é necessária a prova da *intenção do agente em praticar os atos culpáveis – dolo*, o que não se verifica nos fatos imputados nesta exigência: movimentação financeira das contas de titularidade do sócio-administrador da autuada, falta de comprovação da origem de valores depositados em conta-corrente e não declaração da totalidade de seus rendimentos.

Reconhece que *a situação da Recorrente subsume-se à omissão de rendimentos, mas não caracteriza o evidente intuito de fraude previsto no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, por não se enquadrar em nenhuma das regras dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.*

Reporta-se à Súmula CARF nº 14 e discorda da abordagem, aqui, de aspectos relativos à opção pelo SIMPLES, por ser esta matéria tratada nos autos do processo administrativo nº 10865.003375/2008-71, e a exigência aqui ter sido formalizada na sistemática simplificada, *demonstrando estar a Recorrente na época das declarações legalmente habilitada.*

Pede, assim, que se conheça e dê provimento integral *ao presente Recurso Voluntário para, preliminarmente, reconhecer a decadência de parte dos lançamentos ora*

combatidos e declarar a nulidade dos lançamentos e, no mérito, reconhecer a procedência da desqualificação da multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%, ressalvando também a observância da decadência.

É o relatório.



Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A preliminar de decadência argüida pela recorrente guarda relação com o mérito da exigência, razão pela qual sua apreciação será feita depois da análise deste.

E, neste âmbito, a defesa da recorrente apega-se, dentre outros aspectos, à questão conceitual do que seria interposta pessoa, valendo-se, inclusive, do entendimento assim expresso na decisão recorrida:

Enfim, apesar de não vislumbrar a figura de pessoa interposta, posto que quem agiu foi o próprio representante da empresa, [...]

No entendimento da recorrente, interposta pessoa seria *um terceiro que aparenta ser o responsável por ato que de fato não é, tendo apenas tentado parecer que seria o seu beneficiário, de modo a interpor-se entre duas pessoas*. No presente caso, afirma que *inexiste um terceiro*, tendo agido em nome da pessoa jurídica seu próprio sócio e representante legal.

A recorrente, porém, parte de um pressuposto equivocado de que o sócio e a empresa *constituem, na verdade, um único patrimônio*. A autonomia patrimonial da empresa é conceito que sempre orientou a doutrina civil e comercial, e está contido no Princípio da Entidade expresso na Resolução CFC nº 750/93:

Art. 4º O Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único - O Patrimônio pertence à Entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônio autônomos não resulta em nova Entidade, mas numa unidade de natureza econômico contábil.

Assim, em termos patrimoniais, o sócio, ainda que representante legal da pessoa jurídica, é um terceiro em relação a esta, condição suficiente para caracterizá-lo como interposta pessoa, à qual não pertencem os valores creditados na conta de depósito ou de investimento, como expresso na Lei nº 9.430/96:

Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem



sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais)

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

Diferente, porém, é o conteúdo que se extrai do art. 922, inciso III do RIR/99, invocada pela recorrente, acerca da expressão *interposta pessoa*, contida também na Lei nº 9.430/96, mas em seu art. 33, base legal daquela disposição regulamentar:

Art.33.A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pelo sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

[...]

III - evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;

[...]

Isto porque a interposição de pessoas, aí, não se dá na abertura e manutenção de conta corrente bancária, como é o caso aqui tratado, mas sim na própria constituição da pessoa jurídica, o que, por óbvio, enseja a exclusão, daquele conceito, dos reais sócios da pessoa jurídica.

E, não bastasse este argumento para justificar a qualificação da penalidade aqui imposta, releva notar que a autoridade lançadora também apontou que a autuada assim procedeu, omitindo, reiteradamente, receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Tais circunstâncias, inclusive, já estavam ressaltadas na decisão recorrida, após o trecho antes debatido:

Enfim, apesar de não vislumbrar a figura de pessoa interposta, posto que quem agiu foi o próprio representante da empresa, não resta dúvida que o procedimento adotado pela contribuinte não pode ser considerado mero erro, de ordem meramente material, sem a caracterização de qualquer intuito fraudulento. Ao contrário, o fato da contribuinte abrir as contas em nome do sócio e não escriturar a movimentação financeira/bancária, de maneira reiterada, deixando a margem da escrita fiscal inúmeros ingressos de recursos financeiros, além de declarar pelo "Simples" em vários anos sucessivos, quando, na verdade, a receita auferida é

superior ao limite para permanência no referido sistema e muito superior a receita declarada, não deixa dúvida da intenção da contribuinte de impedir o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador, ocultando a obrigação tributária principal e de se beneficiando, indevidamente, do Simples. Tal conduta justificada da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430 de 1996

Recorde-se que a interessada não discute o mérito da exigência, admitindo que omitiu as receitas imputadas pela Fiscalização. De outro lado, o relato contido no Termo de Verificação evidencia que, embora a exigência aqui formalizada alcance apenas os períodos de apuração do ano-calendário 2003, e observe a sistemática simplificada de recolhimentos pela qual optou a contribuinte neste período – dado que os efeitos da infração verificada em 2003 somente enseja a exclusão do SIMPLES a partir do ano-calendário subsequente, como adiante se verá –, é certo que a conduta apenada se verificou em todos os meses deste período, bem como nos demais períodos de apuração até 2006, cuja fiscalização se iniciou também no âmbito da pessoa física Natanael Silveira.

E, relativamente a tais circunstâncias, há muito os colegiados desta instância administrativa, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais admitem a penalização, com gravidade, daqueles que têm conhecimento da dimensão do fato gerador ocorrido, e optam reiteradamente por ocultá-lo, para ostentar aparente regularidade no cumprimento das obrigações acessórias e principais.

Neste sentido são os julgados cujas ementas são, a seguir, transcritas:

- Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA AGRAVADA – CONDOTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco

- Acórdão nº 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada.

- Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA 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

- Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

E, de fato, o art. 44 da Lei nº 9.430/96, para os casos de falta de declaração ou de declaração inexata, e outros listados no inciso I, determina a aplicação da multa de 75%, a menos que o Fisco detecte e aponte o evidente intuito de fraude, ou seja, que se demonstre tratar-se de conduta dolosa.

OP

Por sua vez, evidente intuito de fraude é conceito amplo no qual se inserem aquelas condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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

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

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

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

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

Não se olvide, também, que, pela Lei nº 8.137/90, no âmbito do Direito Penal, a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária, entre as quais merece relevo as abaixo citadas:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

[...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

[...]

Assim, no exame dos dois dispositivos legais supra transcritos verifica-se que, para caracterizar-se como sonegação, a falta de pagamento sequer necessita vir acompanhada do falso material na escrituração, e contenta-se apenas com a omissão de informações na declaração ou omissão da própria declaração a que está sujeito o contribuinte.

É bem verdade que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo, elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal, já está presente quando a consciência e a vontade do agente para prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurge da reiteração de atos que tenham por escopo, iniludivelmente, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

De fato, a conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores do que aqueles que de fato seriam os verdadeiros, ou mesmo afirmar que nada deve, sem que nenhuma justificativa plausível para tanto seja apresentada, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo

princípio da boa-fé, que aquele contribuinte está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Assim, mostra-se patente o artil da interessada, inclusive por não restar dúvida a qualquer pessoa de senso comum de que ela, contribuinte, sabia perfeitamente o quanto devia no âmbito do SIMPLES Federal, porém assumiu o risco de declarar e recolher parcelas correspondentes a menos de 1/3 de suas receitas, como demonstrado à fl. 03:

Período de Apuração	Receita Bruta		
	Declarada	Omitida	Acumulada
01/2003	20.794,90	99.415,95	120.210,85
02/2003	39.484,60	103.547,11	263.242,56
03/2003	32.248,40	105.274,63	400.765,59
04/2003	39.709,95	104.258,24	544.733,78
05/2003	33.887,40	91.563,79	670.184,97
06/2003	67.402,61	109.910,52	847.498,10
07/2003	66.291,80	101.262,87	1.015.052,77
08/2003	36.277,90	111.614,86	1.162.945,53
09/2003	37.054,47	-	1.200.000,00
09/2003	5.430,38	97.571,59	1.303.001,97
10/2003	38.182,05	88.277,90	1.429.461,92
11/2003	50.752,50	100.536,96	1.580.751,38
12/2003	48.723,69	123.734,36	1.753.209,43
Totais	516.240,65	1.236.968,78	

Equívocada, portanto, a alegação de que não estaria presente, nestes autos, a prova da *intenção do agente em praticar os atos culpáveis – dolo*. Os fatos imputados à contribuinte não se resumem àqueles por ela citados em recurso – movimentação financeira das contas de titularidade do sócio-administrador da autuada, falta de comprovação da origem de valores depositados em conta-corrente e não declaração da totalidade de seus rendimentos – pois é indiscutível a omissão de receitas em todos os períodos do ano-calendário de 2003, a consciência da contribuinte que assim procedeu e as evidências de que o procedimento fiscal prosseguiu para constatação desta mesma infração nos períodos subsequentes, além da conclusão, neste voto, de que o sócio administrador é, sim, terceiro em relação à pessoa jurídica, caracterizando-se como interposta pessoa na qual foram movimentadas as receitas omitidas.

Dai a inaplicabilidade da Súmula 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*), na medida em que restou evidenciado o referido intuito de fraude na conduta do sujeito passivo.

Correta, portanto, a imputação de penalidade no percentual de 150%, o que excepciona a aplicação do art. 150, §4º do CTN, e também evidencia a regularidade do lançamento dos tributos devidos, porque formalizado no prazo previsto no art. 173, I do CTN.

De fato, a se considerar o período de apuração mais remoto (janeiro/2003), e admitindo-se que o lançamento poderia ter sido formalizado no próprio ano de 2003, a contagem do prazo decadencial teria início em 01/01/2004, estando o lançamento formalizado em 30/09/2008 dentro do prazo dos cinco anos contados a partir daquela data.

Com referência às parcelas exigidas sem aplicação de multa qualificada, relevante observar que a aplicação do art. 173, I do CTN na forma acima exposta significa dizer que os pagamentos espontaneamente promovidos pela recorrente não ensejaram a homologação tácita de sua apuração, consoante dispõe o art. 150, §4º do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, afastada esta hipótese, e tendo em consideração lançamento formalizado na mesma data e relativamente aos mesmos períodos de apuração, não seria possível declarar a decadência do direito de o Fisco exigir as parcelas correspondentes à insuficiência de recolhimento, submetidas à multa de ofício de 75%.

De toda sorte, ainda que se admita a existência de prazos decadenciais distintos para infrações constatadas em um mesmo período de apuração e formalizadas no mesmo procedimento fiscal, releva notar que, em verdade, a autoridade lançadora aplicou a multa de ofício de 75% sobre parte da exigência, mas não deixou de vinculá-la à conduta fraudulenta constatada. A insuficiência de recolhimento à qual foi imputada aquela penalidade, no dizer da própria Fiscalização, resultou dos seguintes fatos:

4- INSUFICIENCIA DE PAGAMENTOS

As alíquotas as quais o contribuinte estava sujeito na apuração dos valores devidos ao SIMPLES, informados em sua Declaração Simplificada, fls 447/463, foram alteradas em virtude do acréscimo das receitas omitidas às receitas operacionais declaradas Assim, em decorrência deste fato, os pagamentos efetuados pelo contribuinte tornaram-se insuficientes, sendo que as diferenças apuradas foram objeto de lançamento do presente auto de infração.

Ou seja, também esta exigência decorre da omissão de receitas contaminada pelo evidente intuito de fraude antes abordado. Admissível, portanto, seria que ela também se fizesse com a penalidade qualificada.

Considerando, porém, que a homologação tácita dos pagamentos, na forma do art. 150, §4º do CTN, é obstada pela ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e não pela imputação de multa qualificada na exigência correspondente, resta ela aqui afastada relativamente aos períodos de janeiro a agosto/98, na medida em que provada, nos autos, a

ocorrência de fraude, a qual não só ensejou a supressão de receitas à tributação, como também beneficiou a contribuinte com uma alíquota menor para cálculo dos recolhimentos simplificados a partir das receitas declaradas.

Acrescente-se que o fato de a exigência ter sido formalizada na sistemática simplificada, não demonstra *estar a Recorrente na época das declarações legalmente habilitada*. As infrações cometidas estão validamente expressas neste processo administrativo fiscal, e a tributação se fez na sistemática do SIMPLES, tão só, porque a Lei nº 9.317/96 concebeu tais fatos como situações excludentes a partir do período subsequente ao autuado, quer seja porque extrapolado o limite de receita desta forma de recolhimento, quer seja pela reiteração de infrações à legislação tributária, aqui caracterizada pela repetição da conduta em todos os meses do ano-calendário 2003:

Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:

[...]

II - na condição de empresa de pequeno porte, que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais); (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001)

[...]

Art. 13. A exclusão mediante comunicação da pessoa jurídica dar-se-á:

[...]

II - obrigatoriamente, quando:

a) incorrer em qualquer das situações excludentes constantes do art. 9º;

[...]

Art. 14. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em quaisquer das seguintes hipóteses:

I - exclusão obrigatória, nas formas do inciso II e § 2º do artigo anterior, quando não realizada por comunicação da pessoa jurídica,

[...]

V - prática reiterada de infração à legislação tributária;

[...]

Art. 15. A exclusão do SIMPLES nas condições de que tratam os arts. 13 e 14 surtirá efeito:

[...]

IV - a partir do ano-calendário subsequente àquele em que for ultrapassado o limite estabelecido, nas hipóteses dos incisos I e II do art. 9º;

V - a partir, inclusive, do mês de ocorrência de qualquer dos fatos mencionados nos incisos II a VII do artigo anterior.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de REJEITAR a arguição de decadência e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.



EDELI PEREIRA BESSA – Relatora