



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13558.001721/2009-29  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-005.317 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de maio de 2021  
**Recorrente** MARIA ALBERTINA DANTAS DE IPIAÚ  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

**EXCLUSÃO DO SIMPLES.**

A constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionista, ou o titular, no caso de firma individual, impõe a exclusão de ofício da pessoa jurídica do Simples, consoante art. 14, IV da Lei nº. 9.317, de 1996.

**OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. NÃO OCORRÊNCIA. ARBITRAMENTO DO LUCRO**

Uma vez não tendo o contribuinte optado de forma tempestiva pela opção pelo Lucro Presumido, através do pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração do determinado ano-calendário e presentes as condições estabelecidas pelos art. 530, III e 532 do RIR/99, escoreito o arbitramento do lucro.

**MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO.**

A qualificação da multa para o percentual de 150% deve ser motivada de forma explícita, clara e congruente, sendo apontados os atos que demonstrem a prática dolosa prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. No presente caso a fiscalização se limitou em apresentar indícios, sem aprofundar de maneira devida a comprovação dos elementos caracterizadores da qualificação da multa. Reduz-se, com isso, o percentual da multa para 75%.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.**

Na forma da Súmula CARF nº. 04, incidem juros moratórios sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.**

O afastamento de dispositivos legais vigentes à luz da apreciação de argumentos de inconstitucionalidade representa declaração de inconstitucionalidade implícita, a qual resta prejudicada na esfera

administrativa, conforme Súmula CARF n.º 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao recurso para reduzir o percentual de multa ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Rafael Taranto Malheiros, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lizandro Rodrigues de Sousa e Heitor de Souza Lima Junior (Relator) que negavam provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o Voto Vencedor o Conselheiro Lucas Esteves Borges.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Lucas Esteves Borges – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocada), Bárbara Guedes (suplente convocada) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente a Conselheira Bianca Felicia Rothschild.

## **Relatório**

Trata-se de auto de infração referente à Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido e seus reflexos (de e-fls. 203 a 235), cientificados ao contribuinte em 24/11/2009 (e-fl. 249). Foram ainda incluídos no polo passivo da obrigação tributária os seguintes sujeitos passivos solidários: Sra. Valdenice Albertina Dantas (Termo de sujeição passiva de e-fls. 236 a 238, cientificado em 27/11/2009, conforme e-fl. 248) e Sr. Fabrício Dantas Bezerra Dantas (Termo de sujeição passiva de e-fls. 239 a 241, cientificado em 13/11/2009, conforme e-fl. 251).

2. Conforme Relatório Fiscal de e-fls. 199 a 202, o auto originou-se de diferença apurada entre as receitas constantes da escrituração contábil-fiscal (Livros Caixa e Registro e Apuração do ICMS) do contribuinte e as receitas originalmente declaradas para o ano-calendário de 2005 (declaração original de e-fls. 48 a 68), foram apurados valores de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS a pagar constantes de e-fls. 196/197, tendo sido, para fins de IRPJ e CSLL, adotada a sistemática de arbitramento do lucro, após exclusão da autuada da sistemática do Simples e não apresentação dos elementos demandados após sucessivas intimações (vide e-fls. 183 a 195).

3. Ainda, foi aplicada a qualificadora da multa de ofício, fundamentada no fato de que através de declaração falsa/inexata, reduzindo a base de cálculo dos tributos em

aproximadamente R\$1,10 milhão e, ainda, que, através da constituição da empresa por interposta pessoa que não o verdadeiro titular da firma individual, a fiscalizada omitiu informação com o objetivo de impedir ou retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Assim, tendo restada caracterizada a sonegação, conforme definido no art. 71 da lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

4. Apenas a autuada apresentou impugnação de e-fls. 254 a 277, muito bem resumida pela autoridade julgadora de 1ª instância (e-fls. 359 a 363), alegando que:

*PRELIMINARMENTE. REGIME DE TRIBUTAÇÃO-DIREITO DE OPÇÃO*

*- a Impugnante apresentou à fiscalização os livros fiscais obrigatórios para empresa optante do SIMPLES (Registro de Apuração do ICMS e o Livro Caixa) em que consta a sua receita bruta operacional;*

*- consoante § 3º do art. 516, do RIR/1999, A pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real (art. 246), poderá optar pela tributação com base no lucro presumido;*

*- mesmo após a abertura do procedimento de fiscalização continua existindo o direito de optar entre os regimes de tributação e tal possibilidade está em conformidade com o disposto nos itens 3.2, 3.3 e 3.4 do Parecer Normativo CST n.º 40/81, DOU, I, de 30/11/81, transcrito;*

*- são numerus clausus (Taxativas) as hipóteses que condicionam o arbitramento do lucro pelo Fisco no exercício das suas funções, não sendo, neste sentido, a escrita fiscal elemento suficiente para arbitramento do faturamento da empresa pelo Fisco (transcreve o art. 47 da Lei n.º 8.981, de 1995);*

*- não houve, no caso concreto, as hipóteses contidas na supracitada norma que servem para gerar o arbitramento do lucro (cita jurisprudência no sentido de que o Fisco não pode se valer da escrituração e registros pertinentes ao ICMS, para, embasando-se neles, arbitrar o lucro da empresa);*

*- SOBRE A REALIDADE DOS FATOS E DOS DIREITOS*

*- logo após a exclusão da Impugnante do regime SIMPLES foi feita, primeiramente, a apresentação de um Termo de Intimação Fiscal lavrado em 8/09/2009 e remetido por via postal, na mesma data em que o Fiscal Autuante solicitou a entrega dos seguintes documentos: a) Livro Diário e Razão 2005; b) Plano de contas 2005; c) DIPJ 2006; d) Livro de apuração do Lucro Real - Lalur 2005; e) Balancetes de verificação 2005;*

*- ao solicitar o Livro de Apuração do Lucro Real, foi negado à contribuinte o direito que lhe assiste de, dentro do prazo legal de 20 dias, optar pelo Lucro Real ou pelo Lucro Presumido, confrontando, portanto, o disposto nos itens 3.2, 3.3 e 3.4 do Parecer Normativo CST n.º 40/81, DOU, I, de 30/11/1981;*

*- conseqüentemente, a Impugnante foi condicionada a uma situação de irremediável prejuízo, uma vez que a não apresentação do Livro de Apuração do Lucro Real e do Livro Razão, elementos exigidos única e exclusivamente para a apuração do Lucro Real, terminaria por colocá-la diante de situação de*

- arbitramento do lucro. Negativa peremptória, sem meias palavras, à possível, legal e justa opção pelo regime do lucro presumido, em lançamento ex officio;*
- *em mero caráter exemplificativo, mas que consegue demonstrar com perfeição o interesse aqui almejado, lê-se o parágrafo único do art. 45 da Lei no. 8.981, de 1995 (transcreve);*
  - *o procedimento em tela atenta contra a norma mais benéfica ampliando a interpretação do art. 112 do CTN, segundo o qual, a forma mais favorável ao contribuinte, em caso de dúvida, será aquela ditada pela legislação tributária, (cita doutrina);*
  - *não resta dúvida sobre a indução ao erro, a desconsideração da norma e a deliberada e censurável ação do agente fiscal que impediu a Impugnante de agir em plena conformidade com a letra da Lei, uma vez que crime não se faz em exercer seu direito de escolha e não optar pelo regime do Lucro Arbitrado;*
  - *a Fiscalização também fez cair sobre a Impugnante uma multa exacerbada de 150% sobre o Imposto de Renda (transcreve o art. 150, caput e inciso IV da Constituição Federal que versa sobre a vedação da utilização do tributo com efeito de confisco);*
  - *apenas as situações que reflitam alguma capacidade contributiva poderão ser objeto de tributação e qualquer pessoa que se encontre nessa situação não poderá ser tributada a ponto de ter comprometida a continuidade do exercício da atividade (cita doutrina e jurisprudência acerca de aplicação de multa considerada excessiva);*
  - *assim como qualquer sanção, a tributária tem por objetivo dissuadir o possível devedor de eventual descumprimento da obrigação a que estiver sujeito, não podendo nunca ser utilizado como expediente ou técnica de arrecadação, como verdadeiro tributo disfarçado;*
  - *nem mesmo a sonegação de determinado tributo, enquadramento tentado pela fiscalização, mas não subsumido à espécie, justifica a imposição de pena de multa que exproprie desarrazoadamente o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio;*
  - *neste ponto, nada mais a afirmar que a visível inconstitucionalidade da multa de 150%, aplicada no auto de infração em lide, por ter caráter confiscatório e, portanto, malferir o disposto no inciso IV do artigo 150 da Lei Maior;*
  - *a Taxa SELIC tem caráter de juros remuneratórios e não moratórios, e como tal, sua aplicação como encargo tributário da União malferir o disposto no parágrafo 1º, do art. 161, do Código Tributário Nacional e o § 3º. do art. 192 da Constituição da República (cita jurisprudência do STJ);*
  - *existe aqui, não apenas caso de inconstitucionalidade manifesta, mas também de quebra de hierarquia das leis, uma vez que a Lei Ordinária n.º 9.065, de 1995, não poderia ter alterado o Código Tributário Nacional, com status de Lei Complementar;*
  - *há que se excluir os juros de mora exigidos por inegável afronta à Constituição Federal e ao princípio de hierarquia das normas legais;*

- em 2005, a Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal expediu dois Pareceres de Divergência, para a DRJ/RJO II, relativamente à lavratura de lançamentos reflexos ou decorrentes, quando a autuação principal foi por arbitramento do lucro na pessoa jurídica, (transcreve as ementas do "Parecer n.º 15, de 11/03/2005" e do "Parecer n.º 16, de 11/03/2005", no sentido de que o lançamento do IRPJ com base no lucro arbitrado não enseja por si só os lançamentos do PIS e da Cofins, afastando a relação de decorrência entre essas contribuições e o referido imposto;
- os pareceres da COSIT, em essência, são congêneres às Soluções de Divergência e como tal devem ser observados por esta turma julgadora por constituírem "as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição a que a lei atribua eficácia normativa; práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas", conforme aduzem os incisos II e III do artigo 100, do CTN;
- se o julgamento da presente lide for pela manutenção das tributações reflexas são decorrentes pelo fato de comporem um mesmo processo fiscal - neste caso, deve-se proceder de acordo com o disposto no art. 48 da Lei n.º 9.430, de 1996, assim redigido: "Qualquer servidor da administração DEVERÁ, a qualquer tempo, formular representação ao órgão: que houver proferido a decisão, encaminhando as soluções divergentes sobre a mesma matéria, de que tenha conhecimento";
- a fiscalização, olvidando o disposto no parágrafo único do artigo 142 do CTN, tenta enquadrar a empresária como interposta pessoa - "laranja", sem prova convincente da existência de ação dolosa;
- sequer omissão no registro de receitas houve, no presente caso. A requerente lançava mensalmente as suas notas fiscais no livro Registro de Entradas, Saídas, Apuração do ICMS, Livro Caixa (obrigatório para as empresas optantes do SIMPLES), todos registrados nos órgãos competentes; informava o faturamento mensal ao Fisco através do demonstrativo mensal de apuração, cumprindo assim com as suas obrigações como empresária, não existindo má intenção, dolo ou atitude aparente;
- no Regulamento do Imposto de Renda, de 1980, a omissão no registro de receitas era tributada à razão de 50% da receita subtraída à escrituração. Em caso de a receita estar escriturada mas não declarada, não tipificava omissão de receita, porém, inexistência da Declaração de Rendimentos;
- por outro lado, a falta de entrega de declaração, seja ela Declaração de Rendimentos ou DCTF, não configura dolo (cita jurisprudência que corroboraria a tese de que a falta de apresentação das DCTF e DIPJ, ou as apresentações destas de forma incorreta não tipificam ação dolosa);
- no intuito de tipificar a empresa contribuinte como sonegadora, e conseqüentemente arbitrar o lucro da empresa, o Autuante enquadrava a empresária como interposta pessoa, contudo a hipótese "normativa não se coaduna com a situação fática (transcreve o significado das expressões "interposta pessoa", "procurador" e "procurador bastante" extraídos do Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva);

- *interposta pessoa só se aplica a sócio fictício, interposto a tal condição para que os verdadeiros detentores do quinhão de capital não apareçam. É o caso, por exemplo do Sr. Mané da Silva, morador da Favela do Fio, constar como sócio da empresa X, com participação societária de R\$100.000,00, quando o mesmo percebe rendimentos da venda de cachorro-quente nas ruas de Natal!! Aí sim, tipificar-se-ia a condição de interposta pessoa;*

- *contrário senso, Maria Albertina Dias, empresária e mãe, Fabrício Dantas Bezerra, funcionário público e Valdenice Albertina Dantas, autônoma, procuradores, filhos da empresária), respectivamente empresária e procuradores, executivos da peticionaria, com mandado por procuração pública, não tendo nada a esconder do Fisco, ou de qualquer outra instituição governamental. Não houve, nem há, in casu, a figura do "dificultar a cobrança dos créditos tributários por parte da Fazenda Nacional", quando os dados do Auto de Infração foram colhidos "considerando a RECEITA BRUTA OPERACIONAL CONHECIDA, conforme escriturada nos livros de Entrada, Saídas e Apuração do ICMS" (documentos anexos);*

- *mesmo que hipoteticamente o enquadramento no art. 71, caput e inciso I, da lei n.º 4.502, de 30/11/1964, c/c a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN estivesse correta, a tributação deveria ter tomado outro rumo pois o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, ao recepcionar, no inciso II, o disposto nos artigos 71, 72, e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, restringiu a aplicação da multa de 150% ao evidente intuito de fraude. A Lei n.º 4.502, de 1964, possuía uma conotação mais ampla: "ação ou omissão dolosa...", é diferente de evidente intuito de fraude (transcreve definição de "intuito" de Plácido e Silva);*

- *a expressão evidente intuito corresponde à prova ou indício, na redação da legislação do Imposto de Renda; a intenção dolosa do agente de calçar uma nota fiscal só para pagar menos impostos, ou seja, se locupletar em prejuízo dos cofres públicos;*

- *a tentativa de tipificação dolosa, no presente caso, é plenamente respondível e contrastável, a começar pelo fato de não ter sido constatado, por parte do fisco, sequer, nenhuma omissão de receita. Isto, por si só, prova e comprova a fragilidade e inconsistência do dolo imputado à Impugnante;*

- *com isso, denota-se afronta aos Princípios da Legalidade e da Proporcionalidade (cita doutrina);*

- *o Fiscal Autuante sabia da aplicação restritiva do art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, prova disto é que no enquadramento legal da penalidade pecuniária está citado o dispositivo em questão;*

5. A DRJ julgou improcedente a impugnação, consoante Acórdão DRJ/SDR 15-22.907, de e-fls. 354 a 371.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

EXCLUSÃO DO SIMPLES.

*A constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionista, ou o titular, no caso de firma individual, impõe a exclusão de ofício*

*da pessoa jurídica do Simples, com efeitos a partir, inclusive, do mês de ocorrência do fato, por disposição legal expressa.*

**OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. NÃO OCORRÊNCIA.**

*A opção pelo Lucro Presumido é manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração do determinado ano-calendário. Tal opção é sempre de iniciativa do contribuinte. Em ação fiscal não pode o Fisco apurar o imposto por esta sistemática se o contribuinte por ela não optou tempestivamente. Sendo impossível o Lucro Real, deve-se proceder ao arbitramento do lucro.*

**FALTA DE APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO**

*O fato de a pessoa jurídica, sucessivamente intimada, deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da sua escrituração comercial e fiscal, autoriza o arbitramento do lucro, obedecendo aos critérios estabelecidos na lei.*

**MULTA DE OFÍCIO.**

*Presentes os atos previstos na legislação de regência, torna-se aplicável multa de ofício qualificada.*

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.**

*Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional incidirão juros de mora na forma determinada por lei.*

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

6. Cientificada da referida decisão em 29/04/2010, a interessada protocolou em 01/06/2010 (e-fl. 378), Recurso Voluntário de e-fls. 378 a 396, onde, após breve histórico processual até o julgamento de 1ª. instância, reprisa os mesmos argumentos da impugnação.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

7. Cientificada da referida decisão em 29/04/2010, a interessada protocolou em 01/06/2010 (e-fl. 378), Recurso Voluntário de e-fls. 378 a 396. Assim, o pleito é tempestivo e passo à sua análise.

8. Uma vez tendo a autuada optado por repetir os mesmos argumentos de sua impugnação, resume-se a seguir, a forma como foram enfrentados pelo Acórdão Recorrido, em seu Voto de e-fls. 363 a 371:

“(…)

Afirma a Impugnante que foi excluída de ofício do SIMPLES, por meio do Ato Declaratório Executivo de n.º 27 de 6 de agosto de 2009, por ter a Autoridade Fiscal considerado de maneira indevida e prejudicial que a pessoa jurídica foi

constituída por interposta pessoa que não a verdadeira titular da firma individual.

Para a análise deste questionamento, convém inicialmente transcrever o disposto no *caput* e inciso IV, do art. 14 da Lei n.º 9.317, de 1996, que dispõe sobre a exclusão de ofício da pessoa jurídica do Simples:

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

(...)

*IV - constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionista, ou o titular, no caso de firma individual;*

No presente caso, verifica-se que, a empresa Barry Callebaut Brasil SA, principal cliente da Impugnante, em resposta ao quesito n.º 5 do Termo de Intimação de fl. 107, que solicitava "informar quem era a pessoa responsável pela empresa fornecedora..?", declarou textualmente que "Fabrício Dantas Bezerra é o responsável pela empresa Fornecedora, conforme procuração e cópia do RG CPF (Anexo)".

A empresa Barry Callebaut Brasil SA também apresentou recibos de pagamentos das compras de cacau em amêndoas realizados por meio de cheques nominais ao Sr. Fabrício Dantas Bezerra.

Por sua vez, a Sra. Valdenice Albertina Dantas, munida de procuração da Sra. Maria Albertina Dantas, conferindo-lhe poderes para representá-la perante as repartições públicas em geral, prestou depoimento tomado a termo (doc. de fls. 131 a 136) do qual se destaca os seguintes trechos:

#### *CONSTITUIÇÃO DA EMPRESA;*

*Qual a constituição da empresa? Comente.*

*RESPOSTA: que, por já ter experiência no ramo (trabalhou em cooperativa de cacau durante 10 anos) e tendo em vista as perspectivas de retorno em razão da atividade, tinha pretensão de abrir uma empresa no próprio nome e do filho, Sr. Fabrício Dantas Bezerra, mas, por restrições de ordem cadastrais isso não foi possível, razão por que a empresa foi constituída em nome da mãe, a Sra. Maria Albertina Dantas. Complementa que a empresa iniciou a terminou suas atividades nos anos-calendário de 2004 e 2006, respectivamente. (grifou-se)*

#### *INFORMAÇÕES DA EMPRESÁRIA:*

*8. Antes de ser dona da empresa, quais atividades empresariais e profissionais a Sra. Desempenhou e suas respectivas trajetórias? Comente.*

*RESPOSTA: que a Sra. Maria Albertina Dantas não tinha experiências anteriores com compra e venda de cacau. Já a Sra. Valdelice Albertina Dantas teve experiência no ramo (trabalhou em cooperativa de cacau durante 10 anos). Que o Sr. Fabrício Dantas Bezerra também não possuía experiência no ramo de cacau, mas trabalhou na Prefeitura de Gandu e tinha bom relacionamento com as pessoas da região.*

*9. Qual a fonte de renda da Sra. ?*

*RESPOSTA: a Sra. Maria Albertina Dantas é aposentada. A Sra. Valdenice é consultora de benefícios (corretora de seguros). O Sr. Fabrício era Funcionário Público Municipal*

*10. Qual (is) empresa(s) onde trabalhou? Em qual(is) função(ões)?*

*RESPOSTA: A Sra. Maria Albertina Dantas trabalhou por muitos anos no Hospital de Ubaitaba (serviços gerais); A Sra. Valdelice trabalhou na Cooperativa dos Cacaucultores de Ipiáú Ltda (auxiliar administrativo). O Sr. Fabrício era Funcionário Público Municipal (diretor de operações).*

*11. Com relação aos clientes da empresa, pergunta-se:*

*11.1. A Sra. poderia citar o nome de três deles?*

*RESPOSTA: Vitória Cacau (Gandu); Barry Calleboul (Gándu) e Grupo Chaves (Ipiáú)*

*11.2. Foram outorgadas procurações junto a estes clientes? Em caso positivo, quais poderes foram outorgados?*

*RESPOSTA: Sim. Para fins especiais de administrar os negócios (todas as atividades da empresa). Somente à Sra. Valdenice e ao Sr. Fabrício.*

*13. Com relação aos bancos da empresa, pergunta-se?*

*Em qual ou em quais bancos a empresa possui contas correntes? RESPOSTA: Banco do Brasil.*

*Em qual ou em quais agências? RESPOSTA: Gandu.*

*13.4. Foram outorgadas procurações junto esse Banco? Em caso positivo, quais poderes foram outorgados? Aquém?*

*RESPOSTA: Sim. Para fins especiais de administrar os negócios (todas as atividades da empresa). Somente à Sra. Valdenice e ao Sr. Fabrício.*

*15. Quanto aos empregados da empresa., pergunta-se:*

*Quantos empregados possui atualmente? Quantos possuía em 2005?*

*RESPOSTA: Nenhum, mas em 2005 possuía 02 (dois).*

*A Sra. saberia informar o nome destes empregados e a respectiva função?*

*RESPOSTA: Sr. Jonathan Pires (gerente). Sr. Osmar Ramos Santos (carregador) e a Sra. Juciara (serviços gerais).*

*(...)*

*DIA-A-DIA DA EMPRESA:*

*17. Como dona da empresa, comente como é o dia-a-dia da Sra. na empresa?*

*RESPOSTA: a Sra. Maria Albertina não tinha nenhuma atividade na empresa. A Sra. Valdenice chegava às 09:00 horas, saía às 12:00 e nem sempre retornava à tarde, período em que o Sr. Jonathan ficava responsável pela empresa. O Sr. Fabrício apenas fazia contatos externos (cotação de preços, contatos diversos com diéntese fornecedores) a participação da Sra. na gestão e na tomada de decisões na empresa?*

*RESPOSTA: Sra. Maria Albertina (zero) e a Sra Valdenice (10) e Sr. Fabrício (05).*

19. *Numa escala de 0 (zero) a 10 (dez), em qual estágio a senhora poderia classificar o grau de familiaridade da Sra. com o mercado de compra e venda de cacau?*

*RESPOSTA: Sra. Maria Albertina (zero) e a Sra. Valdenice (06) e o Sr. Fabrício (04);*

*(...)*

21. *Qual o nome de todos os gestores.e tomadores de decisão da empresa e, naquela mesma escala de 0 (zero) a 10 (dez), como seriam classificados os estágios de cada um?*

*RESPOSTA: Sra. Valdenice (10) e Sr. Fabrício (6).*

*(...)*

*FISCALIZAÇÃO DA EMPRESA:*

*(...)*

28. *a Sra. tem conhecimento que os pagamentos das vendas de cacau do cliente Barry Callebault foram feitos através de cheques nominais ao Sr. Fabrício Dantas Bezerra no ano-calendário 2005? Se sim, o que motivou tal procedimento?*

*RESPOSTA: Sim, pelo fato de ter procuração. Porque era o próprio Sr. Fabrício que fazia contato com a empresa e a entrega do cacau.*

*Assim, fica demonstrada a simulação na constituição da Impugnante, consolidada por meio do artifício da interposição de pessoa, uma vez que a Sra. Maria Albertina Dantas, que figura como titular de direito, não era a sua real titular, pois de acordo com os elementos insertos nos autos, não pretendeu e jamais explorou o empreendimento comercial constituído em seu nome.*

*Tal situação fica bem evidente no depoimento da Sra. Valdenice Albertina Dantas ao afirmar que tinha pretensão de abrir uma empresa no próprio nome e do Sr. Fabrício Dantas Bezerra, seu filho, mas por restrições cadastrais isso não foi possível, razão pela qual a empresa foi constituída em nome de sua mãe, Sra. Maria Albertina Dantas.*

*No mesmo depoimento, a Sra. Valdenice Albertina Dantas assegura que a Sra. Maria Albertina Dantas não desempenhava nenhuma atividade na empresa, não participava na gestão e tomada de decisões na empresa, não tinha familiaridade com o mercado de compra e venda de cacau, ao contrário da depoente e do Sr. Fabrício Dantas Bezerra.*

*Diante do exposto, a exclusão da pessoa jurídica do regime tributário denominado SIMPLES, por meio do Ato Declaratório Executivo de n.º 27 de 6 de agosto de 2009, está em conformidade com o disposto no citado art. 14, inciso IV, da Lei n.º 9.317, de 1996, base legal do art. 195, inciso IV, do RIR/1999.*

*Da mesma forma, mostra-se correta a lavratura do Termo de Sujeição Passiva, uma vez que a Sra. Valdenice Albertina Dantas e o Sr. Fabrício Dantas Bezerra são os verdadeiros responsáveis e proprietários de fato da Fiscalizada.*

*De acordo com o disposto no caput e inciso V do art. 15, da Lei n.º 9.317, de 1996, a exclusão do SIMPLES na condição de que trata o art. 14, inciso IV da mesma Lei, surtirá efeito a partir, inclusive, do mês de ocorrência do fato mencionado neste último.*

*Dessa forma, no caso concreto, os efeitos da exclusão do SIMPLES retroagem à data da constituição da pessoa jurídica - 22/05/2003. Portanto, no ano-calendário objeto da autuação - 2005 - a Impugnante estava sujeita às normas de*

tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, por determinação do art. 16, também da Lei n.º 9.317, de 1996.

Pelas normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, a apuração com base no lucro presumido, como pretende a Impugnante, não seria possível, em virtude de a empresa, para o ano-calendário de 2005, não haver feito a opção por essa forma de tributação, mediante o recolhimento desse título, conforme o disposto no art. 26, § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996:

*Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.*

*§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário" (Grifou-se).*

Vale esclarecer que o Parecer Normativo CST n.º 40/81, citado pela Contribuinte, aplicava-se às situações em que a pessoa jurídica se encontrasse omissa com relação à apresentação da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, ocorridas na vigência do RIR/1980, quando a opção pelo Lucro Presumido era manifestada com a apresentação da Declaração de Rendimentos no modelo próprio, legislação esta, não mais aplicável aos fatos geradores abrangidos pela autuação em análise.

Intimada e reintimada a apresentar os livros e documentos de sua escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (fls. 180/195), a contribuinte deixou de apresentar os livros contábeis Diário e Razão, bem como o Lalur. Assim, a possibilidade de apuração pelo Lucro Real também foi afastada pelo Auditor Fiscal.

Restou configurada então a hipótese de arbitramento prevista no inciso III, do art. 530 do RIR/1999, razão pela qual reputo como acertada a forma de tributação de apuração do resultado da pessoa jurídica com base no Lucro Arbitrado, sendo inaplicáveis, ao caso em análise, as disposições contidas no art. 112 do CTN, invocado pela Impugnante.

O critério de determinação da base de cálculo do Lucro Arbitrado foi o previsto no art. 532 do RIR/1999, ou seja, com base na receita bruta conhecida, extraída dos Livros Caixa 2005 e Livro Registro de Apuração do ICMS 2005 apresentados pela Contribuinte, mediante a aplicação do percentual fixado no art. 519, em função da atividade da Impugnante, acrescido de vinte por cento.

Diante do exposto, mantém-se, na íntegra, a tributação relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Quanto ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em se tratando de lançamento decorrente dos mesmos pressupostos fáticos que serviram de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em razão da relação de causa e efeito.

No tocante aos argumentos oferecidos contra os lançamentos do PIS e da Cofins, vale salientar que tais lançamentos foram baseados nos mesmos elementos de prova da receita bruta que serviu de base para o arbitramento do

lucro e em se tratando de empresa submetida ao regime de tributação com base no Lucro Arbitrado, aplicou-se sobre a receita levantada em cada período de apuração mensal as alíquotas previstas para o regime cumulativo. Dos valores obtidos foram deduzidas as quantias já recolhidas, consoante Demonstrativo de Partilha Simples.

A formalização dos lançamentos do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins em um só processo está em consonância com o art. 9º, § 1º., do Decreto n.º 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 113 da Lei n.º 11.196, de 2005, transcrito a seguir:

*Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)*

*§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)*

Portanto, os lançamentos da Contribuição para o Programa de Integração Social e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social estão em consonância com a legislação fiscal de regência e devem ser integralmente mantidos.

Aduz a Impugnante que a multa aplicada, de 150% é inconstitucional, por ter caráter confiscatório, ofensivo ao disposto no art. 150, IV, da Lei Maior. Alega ainda que a empresária foi enquadrada como interposta pessoa sem prova convincente da existência de ação dolosa e que sequer houve omissão no registro de receitas pois lançava mensalmente suas notas fiscais no livro Registro de Entradas, Saídas, Apuração do ICMS e Livro Caixa, não existindo má intenção, dolo ou atitude aparente.

Com relação à arguição de inconstitucionalidade da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, prevista na Lei n.º 9.430 de 1996, cumpre dizer que a análise de inconstitucionalidade legal é prerrogativa do Poder Judiciário, constitucionalmente atribuída, sendo a matéria insuscetível de decisão no julgamento do processo administrativo fiscal. À administração pública cabe seguir as normas vigentes enquanto não afastadas pelo judiciário, conforme presunção de constitucionalidade da norma legal.

Aqui, deve-se aferir a legalidade do ato administrativo.

Para tanto, cumpre fazer remissão aos fundamentos fáticos e jurídicos que ensejaram a sua aplicação, previstos no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispositivo regularmente citado no Enquadramento Legal contido nos Demonstrativos de Multa e Juros de Mora:

*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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Saliente-se que atualmente se encontra em vigor a Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, que em seu art. 14 deu nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, mas manteve a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, para as mesmas hipóteses, conforme transcrição abaixo:

*Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:*

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

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

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

Convém também transcrever os art. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964:

*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 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 artigos 71 e 72.*

Como se vê, a sonegação, no âmbito da legislação tributária, é caracterizada pela conduta dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, das condições pessoais de contribuinte, mediante a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

No caso em apreço, a fundamentação fática da aplicação da multa de ofício qualificada pelo evidente intuito de fraude encontra-se assim descrita no Relatório Fiscal:

*Tendo em vista que através das condutas supracitadas (declaração falsa/inexata, reduzindo a base de cálculo dos tributos em aproximadamente R\$1,10 milhão e constituição da empresa por interposta pessoa que não o verdadeiro titular da firma individual), a fiscalizada omitiu informação com o objetivo de impedir ou retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;*

Os fatos explanados caracterizam a figura da sonegação. As circunstâncias narradas nos autos evidenciam o intuito deliberado, por parte da Contribuinte, de impedir o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência dos fatos geradores correspondente às receitas auferidas na sua atividade operacional, mediante a apresentação de declaração falsa à RFB, com valores de receitas inferiores, em aproximadamente 1,1 milhão, àquelas registradas em seu Livro de ICMS, o que por si só evidencia o elemento dolo, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação descrita no art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964. Tal conduta também está evidente na própria constituição da pessoa jurídica em nome de terceiro (interposição de pessoa na figura de titular da pessoa jurídica), em virtude do impedimento legal da sua real proprietária, Sra. Valdenice Albertina Dantas, para constituir empresa em seu nome e de seu filho, Sr. Fabrício Dantas Bezerra, fato confessado pela referida senhora, em depoimento prestado à Fiscalização, conforme já comentado anteriormente, neste voto.

Essa situação, em suma, configura evidente intuito de fraude à lei tributária de que tratam os artigos capitulados no enquadramento legal da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), razão pela qual deve ser mantida.

Insurge-se, ainda, a Impugnante contra o fato de os juros de mora terem sido cobrados com base na taxa SELIC, por considerar ser caso de inconstitucionalidade manifesta e também de quebra de hierarquia das leis.

Quanto à arguição de inconstitucionalidade, vale reiterar que tal análise é prerrogativa do Poder Judiciário, constitucionalmente atribuída, sendo a matéria insuscetível de decisão no julgamento do processo administrativo fiscal.

À autoridade tributária cabe agir conforme a lei vigente de cuja obediência não pode se afastar sob pena de responsabilidade funcional.

Os juros moratórios estão regulados pelo artigo 161 do Código Tributário Nacional (CTN). O § 1.º do citado artigo determina que os juros moratórios serão de 1% (um por cento) ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso.

Ocorre que, valendo-se dessa faculdade, o legislador ordinário, por intermédio do artigo 13 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, determinou que os juros de mora seriam equivalentes à taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia para Títulos Federais - SELIC, como se observa de sua transcrição:

*Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei n.º 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a*

*redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.*

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em seu artigo 61, § 3º, corrobora esse mandamento para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997.

Convém frisar que o legislador, ao redigir o artigo 161 do CTN, não determinou outros requisitos para a fixação dos juros moratórios. Dessa forma, não cabe a discussão quanto à natureza da taxa SELIC, se remuneratória ou compensatória.

A única exigência para a fixação de juros de mora distintos do percentual de 1% (um por cento) ao mês é a expressa previsão legal, requisito preenchido pelo artigo 13 da Lei nº 9.065, de 1995, e confirmado pelo artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Ressalte-se que não há vedação legal para a utilização, como juros de mora, de taxas instituídas por atos administrativos, desde que sua aplicação esteja prevista em lei.

A taxa SELIC para os títulos públicos federais, por refletir o custo de rolagem da dívida interna pelo Tesouro Nacional, foi escolhida pelo legislador para o cálculo dos juros moratórios decorrentes da impontualidade do sujeito passivo no adimplemento da obrigação tributária, para ressarcir o encargo financeiro dos títulos da dívida pública federal emitidos para cobrir o valor dos tributos e contribuições que deixam de ser recolhidos aos cofres públicos.

Por oportuno, vale relatar posição do STJ sobre a matéria, no caso, diferente daquela exposta no julgado trazido à baila pela Impugnante. A ementa a seguir transcrita, exarada no RESP 197641/PR, apesar de ter sido manifestada em Ação de Repetição de Indébito, também se aplica ao caso sob exame, pois informa ser devida a taxa SELIC, desde que não cumulada com outros índices de correção monetária:

*TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TAXA SELIC. LEI N. 9.250/96. INCIDÊNCIA A PARTIR DE 01.01.96. IMPOSSIBILIDADE DE RETRO AÇÃO. NÃO CUMULATIVIDADE COMA CORREÇÃO MONETÁRIA. I. A taxa SELIC, instituída pelo art. 39, parágrafo 4º, da Lei n. 9.250/95, se aplica aos casos de repetição de indébito tributário, a contar de 01.01.96, com o que restou equiparado o tratamento legislativo dado aos contribuintes e à Fazenda Pública, quando devedores. II. Composta a Taxa SELIC não apenas de juros, mas, de percentual equivalente à desvalorização da moeda nacional no período de sua apuração, ela não é cumulável com a correção monetária, sob pena de ocorrer bis in idem. (destaques da transcrição)*

Portanto, é legítima a aplicação da taxa referencial do SELIC como fundamento para o cálculo de juros moratórios incidentes sobre débitos, já vencidos, para com a Fazenda Pública.

(...)"

9. Nenhum reparo a fazer as conclusões atingidas pelo Acórdão Recorrido, na medida em que:

9.1) Também entendo que a resposta de e-fls. 119 a 121, quando conjugada com aos demais elementos de diligência de e-fls. 109 a 124 e com o termo de depoimento de e-fls. 134 a 139 são evidências consistentes e relevantes que permitem concluir que a empresa foi constituída através de interposta pessoa (Sra. Maria Albertina), que desconhecia completamente o ramo de atividade da empresa em questão (não tendo conhecimento e nenhuma experiência minimamente relacionada à compra e venda de cacau) e sequer teve condições de comparecer ao depoimento prestado, tendo sido ali reconhecido pela representante (Sra. Valdenice) que “por restrições de ordem cadastrais” não foi possível abrir a empresa em seu nome e de seu filho (Sr. Fabricio) e por essa razão “a empresa foi constituída em nome da mãe, a Sra. Maria Albertina Dantas” e não no nome da Sra. Valdenice e do Sr. Fabricio, que eram os sócios e gestores de fato da empresa.

9.2) Também, das mesmas evidências, é de se concluir a participação ativa direta e comum do Sr. Fabrício e da Sra. Valdenice nos atos que deram origem à omissão objeto de lançamento, restando escorreita a responsabilização solidária daqueles sócios com fulcro no art. 124, I do CTN;

9.3) Nenhum reparo à fazer à rejeição, pelo Acórdão recorrido, da alegação da contribuinte pela possibilidade de tributação pelo Lucro Presumido, dado o não exercício da opção consoante art. 26, §1º. da Lei n.º. 9.430, de 1996, acedendo-se, ainda, aqui, à completa inaplicabilidade do citado Parecer Cosit n.º. 40/1981 aos fatos geradores em análise (quando a sistemática de opção pelo Lucro Presumido legalmente estabelecida já era outra e não pela entrega da Declaração);

9.4) Ainda a propósito do arbitramento do lucro, não tendo sido apresentado pela autuada, após intimação (vide e-fls. 183 a 195) os Livros Diário, Razão e Lalur, resta correto o procedimento, consoante permissivos legais estabelecidos nos arts. 530, III, e 532 do RIR/99, verbis:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 47, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 16, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

9.5) Não há no âmbito da autuação, qualquer situação de dúvida interpretativa que justifique a aplicação do art. 112, do CTN

9.6) Ao restar caracterizada a omissão de receitas (consoante fatos elementos de prova coligidos aos autos), escorreito os lançamentos de PIS, COFINS e CSLL realizados, uma vez que tal omissão também caracteriza a ocorrência de fato gerador das contribuições citadas,

sem o respectivo oferecimento a tributação pelo sujeito passivo em sua declaração, permitida, ainda, a formalização dos AIs em conjunto (em um único processo), consoante muito bem observado pelo Acórdão Recorrido, na forma do art. 9º. §1º, do Decreto 70.235, de 1972.

10. No que diz respeito à multa qualificada, registro aqui meu alinhamento ao posicionamento esposado no precedente oriundo da 1ª. Turma da Câmara Superior deste Conselho, mais especificamente, no Acórdão CARF n.º. 9101-004.065, de lavra do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, no sentido de que a discussão acerca da qualificadora aqui em questão, ou seja, acerca da existência ou não do referido dolo, deva ser travada à luz do princípio da razoabilidade, mais especificamente a partir dos critérios de relevância e recorrência/reiteração da conduta omissiva do sujeito passivo:

“(…)

O dolo é a intenção da prática de um ato ilícito. Sendo um aspecto interno ao agente, não se pode comprovar o dolo diretamente (a não ser por via da confissão ou, em países em que são aceitos, por meio de testes de medição da verdade), daí que o dolo deflui do conjunto de elementos a partir dos quais seja muito aceitável ter aquela sido a intenção do agente da prática e que seja pouquíssimo aceitável de que tenha sido outra a intenção.

Ou ainda, sendo o dolo sempre comprovado indiretamente, a verdade é que comprovação indireta não é uma comprovação absoluta (não é possível comprovar absolutamente a intenção, que é um elemento subjetivo, interior ao agente), é sempre uma comprovação suficiente, ou seja, trata-se de um convencimento de que houve comprovação.

As expressões "inequivocamente comprovado", "minuciosamente comprovada", "certeza absoluta do dolo", "plena comprovação", utilizadas numa velha jurisprudência dos Antigos Conselhos de Contribuintes (que, depois, chegou a ser encampada por algumas das turmas de julgamento de primeira instância), equivalem, em termos literários ao sonho de Tartarim<sup>1</sup> de Tarascon, personagem do clássico francês escrito por Alphonse Daudet em 1872, sonho este que consistia em caçar leões pelos corredores da casa, onde, porventura, não há senão ratos e pouco mais; ou ainda, em termos populares, a enveredar na busca de um unicórnio sabendo da inexistência do mesmo.

Assim, pode-se afirmar que a autoridade lançadora, ao qualificar a autuação, esteve convencida da intenção da prática do ilícito, ou seja, esteve convencida do dolo e da ocorrência da sonegação, o que a conduziu a aplicar a multa qualificada. Da mesma forma, o dolo estará suficientemente comprovado quando o julgador tiver firmado seu convencimento de que a conduta foi dolosa. Somente após os sucessivos convencimentos do aplicador (autoridade fiscal) e dos intérpretes (julgador/conselheiro/juiz) da lei quanto à correta subsunção dos fatos específicos à norma penal é que o dolo estará definitivamente comprovado.

Portanto, a discussão desloca-se para a aferição do que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. E, nesta aferição, são muito importantes critérios de **relevância** (magnitude do que está em jogo) e de **recorrência/reiteração** (repetição ao longo do tempo) da conduta. Por que esses critérios?

Certamente é natural que se cometam erros até certo ponto e mesmo erros de razoável magnitude e, da mesma forma, é natural que se cometam erros durante um certo lapso

---

<sup>1</sup> Homem que carrega “a alma de Dom Quixote” e “o corpo barrigudo e atarracado” de Sancho Pança, personagens imortalizados pelo castelhano Miguel de Cervantes num dos maiores clássicos da literatura universal: “Dom Quixote”.

de tempo. Não obstante, a medida que crescem a relevância e a duração da prática no tempo; decresce, na mesma medida, a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro (é o que se denomina de inversamente proporcional) e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional. São duas faces da mesma moeda: num lado está o erro, o equívoco; no outro a intenção (de fazer algo errado ou de deixar de fazer algo certo a que se estava obrigado), a vontade de obtenção de um fim ao se praticar uma conduta.

A combinação desses critérios também pode ser determinante: pode-se errar pouco durante muito tempo, assim como errar muito num curto espaço de tempo; agora errar muito durante muito tempo é algo que desafia o bom senso do homem comum (e porque não dizer até do homem um pouco fora do desvio padrão). Faço todas essas considerações para evidenciar meu entendimento no sentido de que a chamada conduta reiterada pode perfeitamente justificar a aplicação da multa qualificada. (grifos não presentes no original)

Aliás, relativamente à conduta reiterada em omitir informações do Fisco, que se caracteriza como elemento para convencimento dos julgadores quanto ao dolo que conduz à qualificação da multa de ofício, não é de hoje que a jurisprudência desta Turma da Câmara Superior (bem como de outros colegiados do CARF) vem admitindo-a, conforme se depreende dos precedentes abaixo:

**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 defraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco. (Acórdão n.º 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, da relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho).

**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 n.º 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, que teve por relatora a Conselheira Karem Jureidini Dias).

**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 n.º 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, relator o Conselheiro Antônio Praga).

**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. (Acórdão n.º 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, relatora a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro).

(...)"

11. À luz de tal posicionamento, especificamente o que se constata no caso sob análise é que viola o razoável, no entender deste relator, a hipótese de que a omissão: a) extremamente relevante, utilizada como base de cálculo do lucro arbitrado com relevância demonstrada através da comparação, na forma de valores devidos (calculados a partir da receita escriturada) e a compensar, calculados consoante valores a pagar declarados, todos constantes de e quadros de e-fl. 196 e ss. e, ainda, b) recorrente, consoante caracterizado pelo numeroso conjunto de cheques emitidos (vide anexo I da autuação de e-fls. 240 a 641) por clientes em

favor do Sr. Fabrício, filho da Sra. Valdenice, que admite ser a principal gestora da empresa em seu depoimento de e-fls. 134 a 139 (ambos com procuração de plenos poderes de administração, concedidos pela Sra. Maria Albertina) são elementos, a meu ver, conclusivos, no sentido de afastar que a omissão detectada possa ser creditada a erro ou equívoco ou, seja, à conduta sem a existência de dolo.

12. A partir do acima exposto, quanto à multa qualificada, nenhum reparo a fazer à conclusão da autoridade julgadora de 1ª. instância que aqui se repete, *expressis verbis*:

(...)

Os fatos explanados caracterizam a figura da sonegação. As circunstâncias narradas nos autos evidenciam o intuito deliberado, por parte da Contribuinte, de impedir o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência dos fatos geradores correspondente às receitas auferidas na sua atividade operacional, mediante a apresentação de declaração falsa à RFB, com valores de receitas inferiores, em aproximadamente 1,1 milhão, àquelas registradas em seu Livro de ICMS, o que por si só evidencia o elemento dolo, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação descrita no art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964. Tal conduta também está evidente na própria constituição da pessoa jurídica em nome de terceiro (interposição de pessoa na figura de titular da pessoa jurídica), em virtude do impedimento legal da sua real proprietária, Sra. Valdenice Albertina Dantas, para constituir empresa em seu nome e de seu filho, Sr. Fabrício Dantas Bezerra, fato confessado pela referida senhora, em depoimento prestado à Fiscalização, conforme já comentado anteriormente, neste voto.

13. De se notar, ainda, que, diante de tal cenário, afasta-se a situação em tela da aplicação do teor das Súmulas CARF n.º. 14 e 25, uma vez que, a partir da relevância e recorrência da prática omissiva revelada nos autos (permitindo a conclusão de ter se originado de condutas dolosas dos solidários) a qual, note-se, adicionalmente, não restou nem minimamente justificada pela autuada através de elementos probatórios em nenhum estágio processual, pode ser descartado se estar diante: a) de uma simples omissão de receitas ou b) de caso de utilização da presunção legal do art. 42 “por si só” para fins de tributação.

14. Diante do exposto, mantém-se nego provimento ao Recurso quanto à matéria de multa qualificada, opinando por manter a aplicação da qualificadora, de forma a referendar o percentual de multa lançado de 150%.

15. Por fim, quanto aos argumentos que objetivavam que este CARF afastasse a multa qualificada por argumentos de violação a princípios constitucionais (tais como o princípio do não-confisco, ou seja, devido ao efeito confiscatório da multa) ou, ainda, pugnam pela não incidência de juros Selic, novamente é de se negar provimento ao Recurso, com base em posicionamentos já consolidados em Súmulas Vinculantes deste CARF, consoante se segue:

*Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*Súmula CARF n.º 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

## Conclusão

16. Diante do exposto, nenhum reparo fazer à autuação ou ao Acórdão recorrido e, assim, voto por negar provimento do Recurso Voluntário, mantendo-se o crédito tributário na forma que lançado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior

## Voto Vencedor

Lucas Esteves Borges – Redator designado.

Em que pese o voto do I. Relator, peço vênia para discordar exclusivamente no que se refere à multa de ofício qualificada (150%), por entender que, no caso concreto, não restaram caracterizados os elementos suficientes e necessários para a qualificação da multa.

A qualificação da multa decorre de ações ilícitas, dolosas, caracterizadoras de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73, da Lei 4.502/64.

Nessa linha, me filio ao entendimento do I. Conselheiro José Eduardo Dornelas que ao relatar o Acórdão n.º 1301-005.336, assim se manifestou:

Compreendo que ao optar por autuar o contribuinte com base em indícios, em vez da apuração efetiva do fato gerador, a fiscalização faz um trade off, ou seja, opta pela praticabilidade em desfavor da efetiva identificação das materialidades tributáveis. Logo, não pode afiançar, automaticamente, que o contribuinte agiu com dolo, no intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, notadamente se a conta bancária era movimentada pelo próprio contribuinte, como é o caso que se apresenta, de forma a não esconder o real beneficiário dos depósitos.

Ora, é de se considerar as gravíssimas consequências da qualificação de uma multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, e por isso, não pode prosperar que a sonegação, a fraude e o conluio sejam presumidos. Para qualificar a multa, exigindo, por conseguinte, a multa na ordem de 150%, é mister comprovar as condutas tipificadas em lei, e no caso, penso que isso não ocorreu.

Assim, quando a autoridade fiscal faz a opção por fiscalizar o contribuinte com base na movimentação bancária, ela impõe a si mesma algumas limitações, e uma delas diz respeito à multa qualificada, que em tese não se coaduna com a presunção do art. 42 da Lei n.º 9.430, por exemplo.

[...]

Compreendo que uma informação inexata numa declaração para ser considerada dolosa, tem que ser acompanhada de outras provas que indiquem de maneira inequívoca a vontade do agente em suprimir ou reduzir tributo, como resultado de uma ação consciente do ilícito que pratica, e esta prova não existe nos autos. Cabe ao fisco o ônus de provar os elementos presentes no tipo penal, em especial o dolo específico, para

evidenciar, de forma inequívoca, que houve, no caso, o dolo, a vontade, a intenção de se praticar a sonegação, aplicando, por conseguinte, a multa qualificada.

No caso em apreço, a decisão recorrida assim se manifestou:

Os fatos explanados caracterizam a figura da sonegação. As circunstâncias narradas nos autos evidenciam o intuito deliberado, por parte da Contribuinte, de impedir o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência dos fatos geradores correspondente às receitas auferidas na sua atividade operacional, mediante a apresentação de declaração falsa à RFB, com valores de receitas inferiores, em aproximadamente 1,1 milhão, àquelas registradas em seu Livro de ICMS, o que por si só evidencia o elemento dolo, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação descrita no art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964. Tal conduta também está evidente na própria constituição da pessoa jurídica em nome de terceiro (interposição de pessoa na figura de titular da pessoa jurídica), em virtude do impedimento legal da sua real proprietária, Sra. Valdenice Albertina Dantas, para constituir empresa em seu nome e de seu filho, Sr. Fabrício Dantas Bezerra, fato confessado pela referida senhora, em depoimento prestado à Fiscalização, conforme já comentado anteriormente, neste voto.

Para o julgador de primeira instância, a *declaração falsa à RFB, com valores de receitas inferiores, em aproximadamente 1,1 milhão, àquelas registradas em seu Livro de ICMS*, evidencia, por si só, o elemento dolo. Acontece que, o erro no preenchimento de uma declaração não pode e nem deve ser tido como prova cabal da vontade consciente do contribuinte em recolher tributo a menor do que o devido.

Da mesma forma, o trecho destacado acima menciona que *a constituição da pessoa jurídica em nome de terceiro*, também evidenciaria o intuito doloso de dificultar o conhecimento pela fiscalização dos verdadeiros responsáveis pela gestão empresarial. Verificando o que consta do TVF (e-fls. 199), entretanto, o que se verifica é que a Sra. Valdenice Albertina Dantas declarou espontaneamente que tinha a pretensão de abrir uma empresa no próprio nome, porém por restrições cadastrais, isso não foi possível.

A existência de restrições cadastrais pode se dar de diversas maneiras, tais como, restrições com instituições financeiras para linhas de créditos, restrições de ordem pessoais relacionadas a dívidas com terceiros, dentre outros inúmeros motivos, não podendo tal circunstância, sem o aprofundamento por parte da fiscalização das reais razões que levaram a tal ato, ser tido como fundamento para condutas supostamente fraudulentas.

O lançamento pelo equívoco na apuração não se discute a procedência, mas a qualificação da multa em decorrência de conduta dolosa não deve ser presumida, mas, sim, devidamente comprovada pela fiscalização, que consciente dos supostos indícios, deveria ter alcançado provas irrefutáveis da vontade do agente em reduzir sua carga tributária.

Considerando, portanto, a ausência de condutas ilícitas praticadas, entendo que não restou comprovada a existência de dolo a ensejar a multa de ofício qualificada e, por tal razão, reduzo para o patamar de 75%.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, no sentido de reduzir a multa de ofício para o patamar de 75%, ante a ausência de comprovação de dolo na conduta praticada pelo contribuinte.

Lucas Esteves Borges