



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13864.720097/2016-28
ACÓRDÃO	1101-002.138 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LANDMARK GESTAO DE RECURSOS HUMANOS LTDA - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INTERESSE COMUM (ART. 124, I, CTN).

A responsabilidade solidária por interesse comum, prevista no art. 124, I, do CTN, aplica-se tanto aos sujeitos que figuram no mesmo polo da relação jurídica tributária, quanto aos terceiros que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Entre esses terceiros deve ser responsabilizado aquele que pratica atos mediante fraude, dolo ou simulação, em conjunto ou com consentimento do contribuinte, com o fim de alterar características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Necessário, portanto, a configuração do dolo.

MULTA DE OFÍCIO. SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A apresentação de declaração de inatividade, com prestação de informação falsa ao Fisco, embora o contribuinte se encontrasse em efetiva atividade, a utilização de pessoas interpostas e os indícios convergentes de intuito sonegatório do grupo econômico de fato constituem elementos suficientes para a manutenção da multa qualificada. Todavia, em razão da alteração promovida pela Lei nº 14.689/23 no art. 44 da Lei nº 9.430/96, impõe-se a aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, II, "c", do CTN, para reduzir o percentual da multa de 150% para 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para reduzir a multa qualificada de 150% ao patamar de 100%, aplicando-se a retroatividade benigna, nos termos da Lei nº 14.689/23.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para o PIS/PASEP, referentes ao ano-calendário 2011, no montante total de R\$ 2.611.934,66, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício qualificada de 150%.

2. A autoridade fiscal e apurou as seguintes infrações, conforme autos de infração (e-fls. 634-685):

i) Omissão de receita da atividade. Infração: **faturamento de serviços de locação de mão de obra - créditos bancários identificados como pagamentos de clientes;**

Valores creditados em contas de depósito mantidas junto a instituições financeiras, sendo 98 operações totalizando R\$ 568.570,64, em relação às quais o contribuinte, regularmente intimado, reconheceu serem pagamentos de clientes por conta de serviços prestados;

ii) Omissão de receita por presunção legal. Infração: **depósitos bancários de origem não comprovada - créditos não identificados;**

Omissão de receita legalmente presumida a partir de valores creditados em contas de depósito mantidas junto a instituições financeiras, sendo 37 operações totalizando R\$ 1.774.335,20, em relação às quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos nelas utilizados;

iii) Omissão de receita por presunção legal. Infração: **depósitos bancários de origem não comprovada - créditos identificados como empréstimos;**

Omissão de receita legalmente presumida a partir de valores creditados em contas de depósito mantidas junto a instituições financeiras, sendo 101 operações totalizando R\$ 2.792.823,34, em relação às quais o contribuinte, regularmente intimado, simplesmente afirmou tratar-se de empréstimos de pessoas jurídicas ligadas, sem apresentar qualquer documentação hábil e idônea para comprovar a alegada natureza dos recursos utilizados nessas operações;

iv) Receitas da atividade. Infração: **receita bruta na prestação de serviços de locação de mão de obra - notas fiscais/comerciais.**

Receita bruta de prestação de serviços de locação de mão de obra, no montante de R\$ 339.568,32, correspondente ao valor total das notas fiscais e notas comerciais de débito apresentadas pelo contribuinte e relacionadas na tabela 10, cujo recebimento (valor líquido faturado) se deu nas contas de depósito investigadas, mediante 49 operações totalizando R\$ 284.485,56,

infração apurada refere-se à presunção de omissão de receita decorrente de depósitos bancários, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou a origem mediante documentação hábil e idônea.

3. Em razão de o contribuinte, sujeito a tributação com base no Lucro Real, não possuir escrituração na forma das leis comerciais e fiscais a autoridade fiscal arbitrou o lucro, com base no art. 530, I, do RIR/1999.

4. Em decorrência, houve lançamento reflexo de CSLL, COFINS e PIS.

5. Houve imputação de responsabilidade solidária para as pessoas físicas Welinton dos Santos Caldeira Nascimento, Luiz Mário da Silva e Mariana Taynara de Souza Silva, e para as pessoas jurídicas Moema Administração de Bens Próprios Ltda. e RJ Agenciamento de Pessoal Eirelli – EPP, com base nos arts. 124 e 135 do CTN.

6. Por bem descrever e resumir os fatos, transcrevo parcialmente o Relatório do acórdão recorrido, complementando-o ao final com o necessário.

Relata a Autoridade Fiscal que o contribuinte Landmark Gestão de Recursos Humanos Ltda. - ME tem como objeto social a locação de mão de obra temporária, e que fiscalização fazendária anterior resultou em autos de infração sobre omissão de receita, conforme PA nº 13864.720198/2014-37. Em virtude de não localização, foi declarada inapta mediante ADE DERAT/SP nº 192, de 21/08/2013.

Para o Auditor Fiscal, os sócios atuais da fiscalizada são interpostas pessoas, sendo que os verdadeiros administradores e reais beneficiários são o Sr. Welinton dos Santos Caldeira Nascimento e o Sr. Luiz Mário da Silva. Além disso, a contribuinte pertence a um grupo econômico de fato, constituído por outras empresas prestadoras de serviço de terceirização e de locação de mão de obra, que nunca declararam ou pagaram tributos vinculados a sua receita, abertas com o intuito de prejudicar o fisco.

Os frutos da atividade empresarial teriam sido desviados para interpostas pessoas, entre as quais a Moema Administração de Bens Próprios Ltda, com quadro societário integrado por Mariana Taynara de Souza Silva e Monique Laura Souza Silva, filhas do Sr. Luiz Mário, a própria Mariana Taynara, e a empresa RJ Agenciamento de Pessoal Eirelli – EPP.

Narra que a fiscalizada esteve operante durante aproximadamente cinco anos, e que em 2011 movimentou recursos em contas bancárias e recebeu pagamentos

por serviços de locação de mão de obra, mas declarou em DIPJ todos os valores zerados, posteriormente substituída por uma DIPJ Simplificada Inativa 2012. Em DCTF, jamais recolheu qualquer valor de IRPJ ou CSLL em todo o período de atuação.

Após **Requisição de Movimentação Financeira** aos bancos Bradesco, Santander e Itaú, em vista da negativa do contribuinte no fornecimento espontâneo, afirma o Auditor que recebeu cópias dos extratos bancários e procurações emitidas em nome dos Srs. Luiz Mário da Silva e Welinton dos Santos Caldeira Nascimento. Além disso, foram encaminhadas cópias da ficha cadastral de outras duas empresas de mesmo nome fantasia Landmark, posteriormente ligadas ao grupo econômico Arezza, que possuía outras quatro empresas, todas constituídas pelo Sr. Welinton.

Relata o Auditor que, após análise dos extratos bancários, restaram R\$ 5.434.406,44 sujeitos à comprovação da origem. Após manifestação do contribuinte, foi elaborada tabela contendo a identificação dos recursos. Conclui o Fiscal que “mais de 50% dos créditos submetidos à comprovação da origem/natureza dos recursos foram, de fato, valores enviados por outras PJ do grupo econômico, conforme tabela a seguir ...”, aos quais o contribuinte atribui a empréstimos, mas apenas reforçam a confusão financeira entre diversas pessoas jurídicas, já que não comprovadas a existência jurídica e a motivação operacional/econômica dessas transações.

Afirma que os valores apontados como empréstimo equivalem a receita operacional circulando entre as empresas do grupo econômico. Quanto aos valores apontados como pagamentos recebidos de clientes por serviços prestados, apenas parte foi comprovada.

Diante da ausência de escrituração, a fiscalização arbitrou o lucro a partir da receita bruta conhecida, conforme artigo 530 – I do RIR/99, lançando-se ainda CSLL, PIS e COFINS, com multa de qualificada de 150% em razão da fraude (utilização de interpostas pessoas, entrega de declarações zeradas/inativas, grupo econômico de fato com sedes não localizadas, abandono de pessoas jurídicas sem lastro patrimonial e ocultação dos frutos da atividade econômica em nome de empresas/pessoas de fachada).

7. Em impugnação o contribuinte e responsáveis solidários, conforme consta do acórdão recorrido, alegaram, em síntese, ilegalidade da “quebra” de sigilo bancário, higidez das atividades executadas e das procurações outorgadas; ausência de vínculos com as empresas Moema Administração e RJ Agenciamento, bem como de interposição de pessoas; nunca integrou grupo empresarial denominado Arezza; decadência; caráter confiscatório da multa de 150%; os responsáveis de forma geral alegaram ser indevida a imputação de responsabilidade. Veja-se:

A Impugnante Landmark alega, de início, que a quebra de **sigilo bancário sem determinação judicial foi ilegal**, impondo-se o cancelamento do auto de infração. Afirma que associou-se durante um período aos representantes comerciais Luiz Mario da Silva e Welinton dos Santos Caldeira Nascimento, surgindo assim uma parceria: a **captura de clientes por parte dos representantes e a gestão financeira e administrativa por parte da Impugnante**.

Enfatiza que **outorgou procurações** aos citados representantes comerciais para que pudessem assinar contratos de prestação e serviços, além de cheques utilizados para o pagamento de despesas decorrentes de suas atividades comerciais. Afirma que nunca manteve qualquer vínculo com as empresas Moema Administração e RJ Agenciamento, e **nunca integrou grupo empresarial denominado Arezza, e que não há a figura de pessoas interpostas descrita no auto de infração.**

Alega ainda a ocorrência de **decadência**, com base no art. 173 – I do CTN, dos débitos do período de janeiro a outubro de 2011, tendo em vista a citação da empresa em 14 de novembro de 2016. Em relação à **multa de 150%, defende o caráter confiscatório**, requerendo a redução ao patamar de 20%.

As **responsáveis solidárias Moema Administração e Mariana Taynara** apresentaram impugnações separadas, mas idênticas em seu conteúdo.

Defendem as Impugnantes que a Autoridade autuante deveria tipificar as normas jurídicas violadas, nos termos do art. 10 do PAF, e que “o sujeito passivo da obrigação principal tem que estar previsto em lei e vinculado ao fato gerador para ser responsabilizado por eventuais infrações cometidas no âmbito tributário”, nos termos do CTN. Defendem que, **inexistindo interesse jurídico nas situações que constituem o fato gerador tributário, não há que se falar em solidariedade da Impugnante com base no art. 124 – I do CTN.**

Também afirmam que Mariana Taynara nunca foi procuradora, administradora ou possuiu qualquer relação jurídica com a empresa contribuinte Landmark, não se aplicando o art. 135 do CTN. Defendem que seu patrimônio foi formado antes dos fatos tributários, tendo origem lícita derivada de doações em 2007 e 2008, realizadas pelo Sr. Luiz Mario da Silva, conforme documentos que anexa, inexistindo qualquer ligação financeira entre ela, seu patrimônio e a pessoa jurídica contribuinte.

Por fim, de modo similar ao alegado pela Landmark, defendem o **caráter confiscatório da multa de ofício de 150%.**

O Impugnante **Luiz Mario** também alega que a Autoridade Fiscal deveria tipificar as normas jurídicas violadas, nos termos do art. 10 do PAF. Defende que, **inexistindo interesse jurídico nas situações que constituem o fato gerador tributário, não há que se falar em solidariedade do Impugnante com base no art. 124 – I do CTN.**

Salienta que firmou parceria por um período com a empresa fiscalizada, conjugando sua carteira de clientes próspera com a estrutura jurídica desta, a quem competia a gestão financeira e administrativa, possuindo procuração para assinar contratos de prestação e serviços, bem como cheques utilizados, mas nunca foi o gestor da empresa.

Quanto ao Sr. Welinton dos Santos Caldeira Nascimento, o impugnante afirma que “manteve relação comercial por algum tempo enquanto este também prestava serviços a empresa fiscalizada”. Alega que não manteve qualquer vínculo com a empresa RJ Agenciamento de Pessoal, que teria sido utilizada para ocultar

patrimônio do Sr. Welinton, nem com pessoas jurídicas integrantes do grupo Arezza.

Defende que apresentou ao Auditor Fiscal seus extratos bancários e declarações de IR, estando seus ganhos financeiros devidamente registrados, não havendo qualquer omissão ou fraude em sua vida pregressa tributária.

Em relação aos recursos financeiros doados a sua filha Mariana, no ano de 2007, alega tratar-se de recursos financeiros provenientes de período anterior ao ano fiscalizado e sem qualquer relação com o fato tributário discutido, decorrente de compra da carteira de clientes exploradas por outras empresas distintas da fiscalizada, conforme documentos em anexo.

Por intermédio da Intimação nº 2.368/2017, a Derat notificou a responsável solidária Moema Administração a apresentar cópia do contrato social da empresa, que conferiria poderes às Sras. Mariana Taynara e Monique Laura, signatárias da impugnação apresentada, bem como cópias de seus documentos de identidade para fins de comprovação de autenticidade das assinaturas.

Decorrido o prazo regulamentar, a empresa **Moema não tomou providências**, e a Derat encaminhou o presente processo para julgamento.

8. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, não conheceu da impugnação apresentada pela responsável solidária Moema Administração de Bens Próprios Ltda.; julgou procedente a impugnação apresentada pela responsável solidária Mariana Taynara de Souza Silva, exonerando-a da responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário; e julgou improcedentes as impugnações apresentadas pela contribuinte Landmark Gestão de Recursos Humanos Ltda. – ME e pelo responsável solidário Luiz Mário da Silva, mantendo-se o crédito tributário em sua integralidade, bem como a responsabilidade solidária dos demais envolvidos, conforme ementa abaixo transcrita (e-fls.890):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEVER PROBATÓRIO A CARGO DO CONTRIBUINTE POR IMPOSIÇÃO LEGAL.

A incapacidade para comprovar que não houve omissão de receitas permite a autuação por presunção, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

SIGILO BANCÁRIO. LEGALIDADE.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR.

É solidária a pessoa que atua de forma direta, realiza individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador,

ou que, em comum com outras, esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO À LEI. MANDATÁRIOS, PREPOSTOS E EMPREGADOS. ATUAÇÃO DECISIVA NA OPERAÇÃO QUE RESULTOU TRIBUTAÇÃO A MENOR.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei os mandatários, prepostos ou empregados das pessoas jurídicas de direito privado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

9. A autoridade fiscal apurou que o contribuinte Landmark não funcionava nos endereços declarados como sede, em Biritiba-Mirim e São Paulo, o que ensejou a alteração de ofício de sua situação cadastral no CNPJ para inapta, nos termos do ADE nº 192, de 21/08/2013, expedido pela DERAT/SP. Cientificado por edital (e-fls. 922), **o contribuinte não interpôs recurso voluntário.**

10. Os responsáveis solidários **Welinton dos Santos Caldeira Nascimento** (e-fls. 925), Mariana Taynara de Souza Silva (e-fls. 929, 931), **Moema Administração de Bens Próprios Ltda.** (e-fls. 926) e **RJ Agenciamento de Pessoal Eirelli – EPP** (e-fls. 933), devidamente cientificados, também não interpuseram recurso voluntário.

11. Somente o responsável solidário **Luiz Mário da Silva** apresentou recurso voluntário em que requer o cancelamento da sua responsabilidade solidária e a redução da multa qualificada para 20%, conforme será analisado em detalhe no voto.

12. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, Relator

13. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.

14. Conforme relatado, trata-se de autos de infração para cobrança de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS/PASEP, referentes ao ano-calendário 2011, em que se apurou omissões de receitas. Somente o responsável solidário Luiz Mário da Silva interpôs recurso voluntário em que controverte somente a responsabilidade solidária e a multa qualificada.

15. Sustenta o recorrente a impossibilidade de imputação de responsabilidade tributária solidária com fundamento no art. 124, I, do CTN, ante a inexistência de interesse jurídico comum ou de prática conjunta do fato gerador com a pessoa jurídica autuada.

16. Aduz que jamais realizou a materialidade tributária, nem exerceu gestão ou administração da empresa Landmark, limitando sua atuação a atividades estritamente comerciais no contexto de

parceria empresarial, enquanto à sociedade fiscalizada competiam a condução financeira, administrativa e tributária.

17. Salaria que a outorga de procuração para assinatura de contratos e cheques não caracteriza poder de gestão, inexistindo fraude, grupo econômico ou utilização de pessoas interpostas, pois os sócios formais da pessoa jurídica figuram como seus efetivos administradores.

18. Observa que os valores doados à filha Mariana, no ano de 2007, decorrem de negócio jurídico lícito e formalizado, anterior ao período fiscalizado, relativo à cessão de carteira de clientes de pessoas jurídicas diversas da autuada, inexistindo vínculo entre tais recursos e o fato gerador objeto do auto de infração, razão pela qual requer a desconstituição da responsabilidade solidária que lhe foi atribuída.

19. Sustenta, por fim, que a aplicação da multa de ofício no percentual de 150% revela caráter confiscatório, à luz das decisões do Supremo Tribunal Federal, razão pela qual defende sua redução, uma vez que tal penalidade, além de consubstanciar ilegalidade, deve ser limitada ao percentual máximo de 20% do valor do tributo devido, patamar aceito pela Corte Suprema. Veja-se:

A realidade é que o Recorrente jamais participou dos atos de gestão da empresa fiscalizada, bem como, não teve qualquer vínculo com a realização do fato gerador.

[...]

A imputação de responsabilidade tributária sobre terceiros, jamais pode ser caracterizada nos termos efetivados junto ao auto de infração lavrado, o qual instituiu obrigação solidária do Recorrente nas hipóteses descritas no **artigo 124, I, do CTN**.

[...]

Denota-se que a solidariedade baseada no dispositivo legal em tela exige que tenha havido a prática conjunta do fato gerador por duas pessoas que são contribuintes, verifica-se, de plano, que **terceiros não praticaram o fato gerador em conjunto com a sociedade que auferiu renda, também, não realizaram, pessoalmente, a materialidade tributária, atos jurídicos praticados apenas pela empresa fiscalizada a pessoa jurídica Landmark**.

Mister salientar, que o Recorrente associou-se durante um período a empresa fiscalizada, a pessoa jurídica Landmark, existindo a conjunção de interesses entre os associados, enquanto o Recorrente era titular de uma carteira de clientes próspera, a empresa Landmark possuía a estrutura jurídica pertinente para a prestação de serviços em benefício da referida clientela, surgindo assim a parceira.

Em tal parceria, enquanto o Recorrente exercia atividades estritamente comerciais, realizando a prospecção de clientes, assessorando-os durante a apresentação de serviços, cabia a Landmark a gestão financeira e administrativa, realizando pagamentos, escrituração de tributos, acompanhamento de processos judiciais e administrativos inerentes a sua atividade empresarial, ou seja, todas as obrigações derivadas de sua atividade empresarial.

Certo é que o relacionamento com o cliente era efetivado pelo Recorrente, o qual possuía o vínculo de confiança necessário a entabulação dos negócios, desta feita, o Recorrente possuía procuração outorgada pela empresa fiscalizada para assinar contratos de prestação e serviços, bem como, cheques utilizados para o pagamento de despesas derivadas de sua atividade comercial, todavia, nunca foi o gestor da empresa como alegado nº auto de infração.

Aponta-se ainda que inicialmente a pessoa jurídica fiscalizada tinha como sócio o irmão do Recorrente, o Sr. Adriano Coutinho da Silva, e na qualidade de familiar do Recorrente houve a aproximação, dando início a parceira empresarial ventilada.

Quanto ao Sr. Weliton dos Santos Caldeira Nascimento, o Recorrente manteve relação comercial por algum tempo enquanto este também prestava serviços a empresa fiscalizada, tratando-se o Sr. Weliton de pessoa ligada a construção civil que trouxe da mesma forma como feito pelo Recorrente, uma carteira de clientes explorada pela pessoa jurídica. Contudo, importante enfatizar, que **o Recorrente apenas manteve relação profissional com o Sr. Weliton quando da exploração das carteiras de clientes pelas empresas Land e Landmark, cada qual sendo responsável apenas por seus clientes prospectados, não mantendo o Recorrente qualquer vínculo a empresa RJ AGENCIAMENTO DE PESSOAL** descrita no relatório fiscal, o qual o Sr. Weliton em tese teria utilizado para ocultar patrimônio ou com pessoas jurídicas que seriam integrantes de um grupo empresarial denominado "AREZZA", tanto é a realidade que em nenhuma das empresas citadas aparece o Recorrente como procurador.

Por conseguinte, não há que se falar em fraude nas atividades desenvolvidas pelo Recorrente, tratando-se os sócios de direito da pessoa jurídica fiscalizadas de seus reais administradores, enquanto o Recorrente exercia função meramente comercial como ventilado, inexistindo assim a figura de pessoas interpostas como aludido no auto de infração.

Neste diapasão, não tendo o Recorrente realizado pessoalmente o fato gerador junto com a empresa fiscalizada, resta descaracterizada a responsabilidade tributária descrita no artigo 124 I do CTN , caindo assim por terra a fundamentação exarada junto ao auto de infração para inclusão do Recorrente como responsável solidário pelo passivo tributário.

Em relação aos recursos financeiros doados pelo Recorrente a sua filha Mariana no ano de 2007, originou-se de negócio jurídico formalizado através do instrumento particular de cessão de direitos atinentes a carteira de clientes entabulado em 13 de abril de 2.007, pelo qual recebeu à época o valor de R\$2.100.000,00(dois milhões e cem reais), doando em 2.007 parte desta quantia a sua filha Mariana, tratando-se assim de recursos financeiros provenientes de período anterior ao ano calendário fiscalizado, sem qualquer relação com o fato gerador tributário objeto do auto de infração. Afere-se do instrumento contratual particular que seu objeto foi à compra da carteira de clientes exploradas pelas pessoas jurídicas MAXX GESTÃO DE RH LTDA, PHR GLOBAL, GLOBAL ADMINISTRAÇÃO DE SERVIÇOS LTDA e GLOBAL GESTÃO DE RH LTDA, ou seja, pessoas jurídicas totalmente distintas da empresa fiscalizada, revelando-se a

ausência de lastro da ilação de que os valores doados pelo recorrente a sua filha foram provenientes das atividades empresariais da contribuinte fiscalizada.

Deste modo, não há que se falar que o Recorrente utilizou sua filha Mariana e a empresa a qual a mesma é sócia administradora, a pessoa jurídica Moema como pessoas interpostas para ludibriar o FISCO, com o fim de dissimular a origem patrimonial, não sendo o recorrente o titular das propriedades as quais pertencem a terceiras pessoas sendo originadas de negócio jurídico estranho ao fato gerador.

Assevera-se que para a formação da convicção sobre os fatos o Recorrente oferta documentos demonstrando a forma legítima a origem dos valores doados, não havendo qualquer vício ou ilegalidade na vida pregressa financeira.

Por oportuno, deve ser desconstituído o auto de infração, no que tange a vinculação do Recorrente como responsável tributário solidário pelas dívidas fiscais decorrentes das atividades empresariais da pessoa jurídica Landmark.

[...]

IMPUGNAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO DE 150%

[...] a aplicação da multa de ofício de 150% face às decisões do Egrégio Supremo Tribunal Federal, corte máxima no país, tem caráter confiscatória, sendo de rigor a redução para no máximo 20% do valor do tributo devido.

Certamente a multa de ofício de 150% além de consubstanciar ilegalidade, tem uma feição de confisco, cabendo à redução ao percentual máximo de 20%, montante aceito pelo Supremo Tribunal Federal, como acima demonstrado.

20. Quanto à responsabilidade solidária, não assiste razão ao recorrente.
21. Vejamos inicialmente a legislação e a jurisprudência sobre a matéria.
22. A responsabilidade solidária por interesse comum, prevista no art. 124, I, do CTN, aplica-se tanto aos sujeitos que figuram no mesmo polo da relação jurídica tributária, quanto aos terceiros que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Entre esses terceiros deve ser responsabilizado aquele que pratica atos mediante fraude, dolo ou simulação, em conjunto ou com consentimento do contribuinte, com o fim de alterar características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Necessário, portanto, a configuração do dolo.
23. Nesse mesmo sentido, também já me posicionei¹:

3.3.2. Interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação

[...] nesta hipótese o interesse comum é qualificado por dolo, fraude ou simulação. E o terceiro não é qualquer pessoa, mas, sim, aquele que pratica atos, mediante fraude, dolo ou simulação em conjunto ou com consentimento do contribuinte, com o fim de alterar características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

¹ FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Responsabilidade tributária, solidariedade e interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação. In: BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Eficiência probatória e atual jurisprudência do CARF. São Paulo: Almedina, 2020. p. 232.

No interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação o terceiro, em conjunto ou com consentimento do contribuinte, pratica atos com o objetivo de:

i) modificar características essenciais do fato ocorrido no mundo fenomênico e impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal; muda-se a roupagem do fato no mundo concreto, dá-se aparência diversa para que a subsunção à hipótese legal ocorra de forma mais benéfica ao contribuinte ou talvez nem ocorra. Assim, tem-se na prática um fato gerador diverso, com tributação menos onerosa ou, a depender do arranjo tributário, desonerado.

ii) **impedir o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal**; nessa hipótese, o fato ocorrido no mundo concreto guarda harmonia com a hipótese descrita na lei, não há características aparentes, todas são reais, daí o motivo de ocultar o conhecimento por parte do Fisco.

[...]

O que atrai a responsabilidade solidária é a participação do terceiro, ele não apenas sugere ao contribuinte o caminho a ser trilhado para burlar o Fisco, vai além, tem participação influente no procedimento de atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento; o interesse econômico nessa hipótese também pode existir, mas não é primordial, privilegia-se a conduta. Nem sempre é uma prova fácil de ser obtida, mas é função do Fisco carregá-la aos autos.

24. Ao analisar a responsabilidade solidária com base no art. 124, I, há um ponto fundamental nos precedentes do STJ²: os atos praticados pelos responsáveis, além de influir na constituição do fato gerador, têm qualificadoras como confusão patrimonial, fraude, conluio, enfim, práticas ilícitas dolosas.

25. Ainda no âmbito do STJ³ prevalece o posicionamento no sentido de que *“o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible”*. Nesse sentido, continua o STJ, *“feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação”*⁴. O que significa dizer, a nosso ver corretamente, que somente o interesse econômico não legitima a atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro.

26. Como se vê, conforme jurisprudência do STJ, na responsabilidade por interesse comum exige-se o dolo. Nesse mesmo sentido o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4, de 2018:

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 04, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2018.

[...]

Cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador. Evasão fiscal. Atos que configuram crimes.

² Precedentes STJ: REsp 1.689.431/ES, DJe: 19.12.2017; AgInt no REsp 1.721.146/RJ DJe:19.11.2018; AgInt no REsp 1.615.554/PR, DJe: 26.10.2018; AgInt no AREsp 1.191.407/RJ, DJe: 21.05.2018; AgInt no AREsp 1.041.022, DJe: 28.08.2018

³ Entre os paradigmas principais destacam-se: REsp 834.044/RS, DJe: 15 de dezembro de 2008 e REsp 884.845/SC, DJ:18 de fevereiro de 2009. No mesmo sentido: REsp 611.964/SP, DJ: 10 de outubro de 2005; REsp 859.616/RS, DJ: 15 de outubro de 2007; AgInt no REsp 1.558.445/PE, DJe: 03 de maio de 2017; AgInt no AREsp 942.940/RJ, DJe: 12 de setembro de 2017; AgInt no AREsp 1.035.029/SP, DJe: 30 de maio de 2019.

⁴ Esse trecho consta da página 9 do voto do Relator no REsp 884.845/SC.

26. Preliminarmente, esclareça-se um fato: não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um **elemento doloso** a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na **participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo**. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

26.1. O elemento doloso, por sua vez, constitui-se na vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito. Seria a fraude, no sentido *latu* da palavra.

26.2. Como exaustivamente visto no presente parecer, o mero interesse econômico não pode ensejar a responsabilização solidária. Do mesmo modo, há que estar presente vínculo não só com o fato, mas também com o contribuinte ou com o responsável por substituição (vide item 15). Mera assessoria ou consultoria técnica, assim, não tem o condão de imputar a responsabilidade solidária, salvo na hipótese de cometimento doloso, comissivo ou omissivo, mas consciente, do ato ilícito.

27. Na linha do exposto acima, não é qualquer ilícito que atrai a responsabilidade solidária por interesse comum, é necessário o ilícito qualificado e que o dolo esteja provado como um elemento adicional àquele que ensejou a tributação.

28. No tocante ao grupo econômico, o ordenamento jurídico brasileiro tem uma composição dual, grupos de direito, os quais “constituem-se mediante convenção grupal firmada pelas sociedades que o formam e, em virtude do contrato, é legitimada a unidade econômica de todas elas”, e grupos de fato, os quais “decorrem do mero exercício do poder de controle, direta ou indiretamente, pela controladora nas sociedades controladas. Neste caso, entretanto, as sociedades recebem tratamento jurídico como se independentes fossem⁵”.

29. Ao tratar da matéria, no REsp 1.808.645/PE, 28/06/2003, o STJ observou, em síntese que o fato de inexistir norma na legislação tributária que confira tratamento técnico-jurídico específico ao instituto jurídico do grupo econômico, tal qual ocorre na seara trabalhista, ou de defesa da ordem econômica, não significa que a constatação da existência de grupo econômico de fato, principalmente quando evidenciado o escopo de **dissimular situações para eximir-se do cumprimento dos deveres de natureza fiscal**, deixe de ser solucionada no ordenamento jurídico. Pelo contrário, assentou o STJ que o combate ao grupo econômico de fato, que atua de maneira antijurídica, é amplamente admitido na jurisprudência do STJ. Veja-se:

Com efeito, o instituto jurídico em tela ("grupo econômico") não é disciplinado pelo Direito Tributário, pois, diferentemente do que ocorre na seara trabalhista, ou de defesa da ordem econômica, inexistem normas, na legislação específica (tributária), que confirmam tratamento técnico-jurídico a esse tema.

Isso não significa que a situação, em si – isto é, a constatação da existência de grupo econômico de fato, principalmente quando evidenciado o escopo de dissimular situações para eximir-se do cumprimento dos deveres de natureza fiscal –, deixe de ser solucionada no ordenamento jurídico. Pelo contrário, o combate ao grupo econômico de fato, que atua de maneira antijurídica, é amplamente admitido na jurisprudência do STJ, sendo comum o enquadramento da situação a hipóteses descritas, de modo esparso, no art. 50 do CC/2002 (desconsideração da personalidade jurídica); nos arts. 124, 128, 132, 133 e/ou 135 do CTN

⁵ PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da Lei 6.404/1976. Revista DireitoGV, V. 1, n. 2, p. 5, jun-dez, 2005.

(responsabilidade solidária, sucessão empresarial ou responsabilidade pela prática de atos de infração à lei ou atos constitutivos societários); e também no art. 4º, §§ 1º e 2º, da Lei 8.397/1992 (extensão da indisponibilidade dos bens ao patrimônio do administrador e alcance da medida restritiva ao patrimônio transferido para terceiros).

[...]

Transcreve-se precedente do STJ que pontuou, de modo bastante claro, que, "havendo prova da ocorrência de fraude por grupo de pessoas físicas e/ou jurídicas, como a criação de pessoas jurídicas fictícias para oportunizar a sonegação fiscal ou o esvaziamento patrimonial dos reais devedores, o juízo da execução pode redirecionar a execução fiscal às pessoas envolvidas e, por isso, com base no poder geral de cautela e dentro dos limites e condições impostas pela legislação, estender a ordem de indisponibilidade para garantia de todos os débitos tributários gerados pelas pessoas participantes da situação ilícita, pois, "os requisitos necessários para a imputação da responsabilidade patrimonial secundária na ação principal de execução são também exigidos na ação cautelar fiscal, posto acessória por natureza" (REsp 722.998/MT, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 28.4.2006, grifou-se).

[...]

Dessa forma, deve ser superado o fundamento adotado no Tribunal de origem, pois, mais uma vez, ainda que fosse possível encampar, sem ressalvas, o entendimento de que pessoa física não integra grupo econômico de fato, tal situação, por si só, não conduziria automaticamente a conclusão favorável à tese de ilegitimidade passiva da recorrida.

30. Nessa linha, pontuou o STJ que "havendo prova da ocorrência de **fraude por grupo de pessoas físicas e/ou jurídicas**, como a criação de pessoas jurídicas fictícias para oportunizar a sonegação fiscal ou o esvaziamento patrimonial dos reais devedores" devem ser adotadas providências necessárias.

31. No caso em análise, à primeira vista, temos uma simples omissão de receita e o arbitramento do lucro. Todavia, a situação não é tão simples quanto parece. A meu ver a conduta do Sr. Luiz Mário reúne elementos que atraem a responsabilidade solidária. Vejamos.

32. Trata-se de auto de infração em que autoridade fiscal apurou omissão de receita, por meio de movimentação financeira incompatível com a utilização de interposta pessoa. A autoridade justificou a imputação de responsabilidade solidária nos seguintes termos:

Em razão de os administradores, dissimuladamente e ao abrigo de procurações outorgadas por **interpostas pessoas** ("laranjas"), buscarem o não pagamento de tributos, mediante ações lesivas ao fisco, tendentes a: i-) iludí-lo, com a **entrega de declarações zeradas/inativas** apesar da percepção de receitas de prestação de serviços; ii-) despistá-lo, pela confusão comercial, operacional e financeira promovida entre pessoas jurídicas semelhantes estruturadas em grupo econômico de fato e em cujos sedes nunca operaram/não são localizadas; iii-) frustrá-lo, por promover o abandono de pessoas jurídicas, que são deixadas para trás sem nenhum lastro patrimonial; e, finalmente, iv-) privá-lo do recebimento de tributos, pela ocultação dos frutos da atividade econômica em nome de empresas/pessoas de fachada, as multas pelo lançamento de ofício do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS foram, nos termos do art. 957, inciso II do CTN, qualificadas em 150%.

33. Já me manifestei em outros processos que a entrega de declaração zerada, ***por si só***, não é causa de atribuição de responsabilidade solidária tampouco de multa qualificada. Todavia, o caso dos autos é completamente diferente. Explico.

34. A autoridade fiscal apurou que em 2011, a Landmark movimentou recursos em contas próprias e recebeu valores por locação de mão de obra. Apesar disso, declarou lucro presumido com apurações do IRPJ e da CSLL zeradas e, posteriormente, apresentou **DIPJ Simplificada como inativa** (e-fls. 17), ou seja, **prestou informação falsa ao Fisco** ao afirmar ausência total de atividade operacional, financeira ou patrimonial. De igual forma, apresentou DCTF's sem informar débitos e créditos, de forma reiterada (e-fls. 584).

Em 2011, ainda que em valores declinantes, a LANDMARK movimentou recursos em contas bancárias de sua titularidade bem como recebeu pagamentos por serviços de locação de mão de obra.

Não obstante, **como já verificado em exercícios anteriores**, a LANDMARK declarou ter apurado lucro presumido e escriturado livro Caixa, mas com todos os valores nas fichas de apuração do IRPJ e da CSLL informados zerados, conforme DIPJ Presumido 2012 entregue em 29/06/2012 (ND 0001312550), posteriormente **substituída por uma DIPJ Simplificada Inativa 2012** (ND 0004385287). Como não se corrige um erro com erro ainda maior, **o contribuinte manifestamente prestou informação falsa ao declarar que permaneceu sem efetuar qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial.**

De modo semelhante, apresentou DCTF sem valores de débitos e créditos para todo o ano-calendário, não tendo jamais recolhido qualquer valor de IRPJ ou CSLL, em 2011 nem em anos anteriores.

35. Conforme apurou a autoridade fiscal, verifica-se que os sócios de direito da Landmark atuaram como pessoas interpostas, sem deter, de fato, poderes sobre a empresa. Com base em diligências junto a clientes e cartórios, em informações bancárias e no histórico profissional, patrimonial e fiscal desses sócios aparentes, restou comprovado, com segurança, que os verdadeiros administradores e reais beneficiários da atividade empresarial sempre foram os Srs. Welinton dos Santos Caldeira Nascimento e **Luiz Mário da Silva** (e-fls. 580).

- Os sócios de direito atuais da LANDMARK, a saber o Sr. Marcelo Coelho Francisco, CPF [xxx], desde 08/2010, e o Sr. Paulo Sérgio Lupinacci, CPF [xxx], desde 04/2013, **foram/são interpostas pessoas e não detiveram/detêm de fato poderes sobre a empresa, conforme informações obtidas:** i-) em diligências junto a grandes clientes da LANDMARK e cartórios onde os sócios de direito outorgaram procurações de amplos poderes a terceiros; ii-) a partir de dados fornecidos por instituições financeiras onde a LANDMARK mantém/mantinha contas bancárias e iii-) a partir do histórico profissional, patrimonial e fiscal desses sócios aparentes. O volume, consistência e convergência das informações reunidas possibilitaram comprovar, com muita segurança, que os verdadeiros administradores/reais beneficiários da atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte são e sempre foram o Sr. Welinton dos Santos Caldeira Nascimento, CPF [xxx], e o Sr. Luiz Mário da Silva, CPF [xxx];

- A LANDMARK pertence a um grupo econômico de fato, não apenas por vincular-se comercial, operacional e financeiramente à pessoa jurídica LAND ASSESSORIA EM GESTÃO DE SERVIÇOS LTDA - ME, CNPJ 08.842.694/0001-16, com a qual compartilha inclusive o mesmo nome de fantasia, como também a várias outras pessoas jurídicas prestadoras de serviço de terceirização e de locação de mão de obra semelhantes, sobretudo na área de construção civil, que nunca declararam/pagaram tributos vinculados a sua receita ou lucro e que foram/são abertas no propósito de sucederem, em cadeia e de maneira dissimulada, outras anteriormente abertas, que são deixadas para trás sem patrimônio (com eventuais dívidas fiscais/outras) e em nome de interpostas pessoas desprovidas de capacidade econômica;

- Como diretores e/ou presidente munidos das procurações com plenos poderes, os Srs. Welinton e Luiz Mário abusam do poder de gestão que detêm sobre a LANDMARK e sobre as demais pessoas jurídicas do grupo econômico para explorarem a atividade empresarial ao arropio da Lei comercial/fiscal, em sério detrimento da integridade patrimonial das prestadoras de serviço e, por conseguinte, em prejuízo à satisfação das obrigações tributárias por parte destas. Por conta dessa conduta, respondem solidariamente pelas obrigações tributárias do contribuinte decorrentes do exercício de seu objeto social, conforme preceitua o art. 135 do CTN;

[...]

Por ser de conhecimento prévio que a LANDMARK pertence a grupo econômico integrado por empresas que são/foram abertas, exploradas durante um tempo e depois descartadas, buscou-se inicialmente identificar a vida “útil” do contribuinte e situá-lo n^o esquema de fraude.

Com base na evolução de dois importantes indicadores de atividade operacional, movimentação financeira bancária e volume de pagamentos realizados por tomadores de serviço, conforme gráficos a seguir, **constatou-se que a LANDMARK esteve operante durante aproximadamente cinco anos, do ano-calendário de 2007 ao ano-calendário de 2011:** [...]

[...]

Análise dos lançamentos cujo ordenante/beneficiário da operação foi identificado pela instituição financeira permitiu estabelecer que **mais de 50% dos créditos submetidos à comprovação da origem/natureza dos recursos foram, de fato, valores enviados por outras PJ do grupo econômico**, conforme tabela a seguir, onde se verifica que o contribuinte recebeu R\$ 2.971.485,06 de diversas pessoas jurídicas contendo "LAND" ou "MARKA" em seus nomes empresariais e, por outro lado, enviou R\$ 724.400,36 para essas mesmas pessoas:

Tabela 06 - Recursos Transferidos do/para o contribuinte para/por outras PJ's do Grupo Econômico					
Montante Transacionado AC 2011	CNPJ do Beneficiário/ Ordenante	NE do Ordenante (C) / do Beneficiário (D)	Indicador		Total Global (R\$)
			C	D	
08.842.694/0001-16	Land Assessoria em Gestão de Serviços Ltda		661.410,28	116.753,00	778.163,28
11.186.297/0001-48	Marka Serviços Temporários Ltda		1.645.904,29	537.097,36	2.183.001,65
11.427.189/0001-10	Marka Construção e Gestão de RH Ltda		300.710,00	69.799,99	370.509,99
12.320.950/0001-82	Marka RH Gestão de Serviços Ltda		2.800,00	750,00	3.550,00
12.396.243/0001-70	Marka RH Serviços Temporários Ltda		360.660,49		360.660,49
Total Global (R\$)			2.971.485,06	724.400,35	3.695.885,41

Constata-se, via de regra, que o contribuinte assimila os valores recebidos dessas pessoas jurídicas a empréstimos. Por óbvio, a origem bancária desses valores, por si só, nada comprova quanto a sua natureza, apenas reforça a confusão financeira entre diversas pessoas jurídicas que, do ponto de vista empresarial, são identificadas como "LANDMARK". A prova de que as operações representam mútuo de valores requereria comprovar a existência jurídica e a motivação operacional/econômica dessas operações, bem como demonstrar o rastro contábil dos recursos dados em empréstimo. No entanto, o *modus operandi* do grupo econômico não permite que tal comprovação seja feita. **Com efeito, conforme minuciosamente relatado no processo administrativo-fiscal protocolizado sob o nº 13864.720198/2014-37, os reais administradores de todas essas empresas, munidos de procurações, promovem/promoveram a confusão financeira, e também operacional e comercial entre elas, tendo sido verificado, em especial, que muito clientes com contratos com o contribuinte pagaram notas fiscais emitidas com o CNPJ da LAND e vice-versa. Adicionalmente, muitos clientes do contribuinte pagaram as faturas em conta bancária da LAND e, também vice-versa.**

Nesse cenário, a movimentação financeira sob análise reforça a presunção de que tal conduta se estendeu aos demais anos calendários e a outras sociedades do grupo, particularmente entre o contribuinte e as pessoas jurídicas com "MARKA" no AC 2011. Explicitamente, tal presunção significa que os valores apontados como empréstimo são, com toda segurança, receita operacional circulando entre as "sociedades clones" que integram o grupo econômico.

O volume expressivo de **indícios convergentes levantados neste e em outros procedimentos fiscais desenvolvidos em face do contribuinte e de outras pessoas jurídicas do grupo AREZZA** demonstram que tais ações, por sua **habitualidade e contumácia, formam condutas que, em tese, configuram a prática de crimes contra a ordem tributária**, conforme tipificados nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

36. Informações do Banco Bradesco comprovou que o Sr. Luiz Mário da Silva era procurador da Landmark. Veja-se:

Em atendimento às requisições, as instituições financeiras apresentaram os seguintes documentos, os quais foram recebidos neste Sefis no mês de setembro:
[...]

Conta corrente nº 111900/1, agência 3084 - Taboão da Serra/SP, de titularidade do contribuinte:

[...]

- Ficha proposta de abertura da conta de depósito, datada de 02/08/2007, sendo **representante da PJ** o Sr. **Adriano Coutinho da Silva**, CPF [xxx], na **qualidade de proprietário do estabelecimento**, com assinatura, em duas amostras, registrada no campo próprio. Documentos de identificação do representante: i-) cópia RG expedida em 04/08/2009); ii-) cópia cartão CIC emitido em 28/06/1988;
- Ficha proposta de abertura da conta de depósito datada de 21/01/2010, sendo **representante da PJ** o Sr. **Luiz Mário da Silva**, CPF [xxx], **na qualidade de procurador assinando isoladamente**, com assinatura, em duas amostras, registrada no campo próprio; Documentos de identificação do procurador: i-) cópia CNH emitida em 10/07/2006; ii-) cópia RG expedida em 14/12/1999; iii-) cópia instrumento de procuração pública feito na Comarca de Maceió/AL, Cartório do 5º Distrito, em 13/01/2010, no qual o contribuinte, por meio de sócio Adriano Coutinho da Silva, nomeia e constitui o bastante procurador Sr. Luiz Mário da Silva;

37. Para confirmar que os proprietários de direito eram pessoas interpostas e que o Sr. Luiz Mário era um dos reais proprietários da Landmark, o teor da procuração que lhe fora outorgada afasta qualquer alegação do responsável no sentido de que “jamais participou dos atos de gestão da empresa fiscalizada” (e-fls. 161).

Saibam quantos este Público instrumento de Procuração bastante virem, **que no ano de dois mil e dez, aos treze dias do mês de janeiro**, [...] compareceu como outorgante LANDAMARK GESTÃO DE RECURSOS HUMANOS LTDA, [...] neste ato representada pelo seu sócio ADRIANO COUTINI-IO DA SILVA,[...] e por ele foi dito que por este público instrumento e na melhor forma de Direito, nomeia e constitui seu bastante procurador **LUIZ MÁRIO DA SILVA**,[...] ao qual confere **os mais amplos gerais e ilimitados poderes para agir em conjunto ou isoladamente, gerir e administrar os negócios da firma outorgante, representando-a nos atos e contratos de seu interesse, comprar e vender mercadorias, receber tudo que a qualquer título lhe for devido, pagar o que dever, passar recibos, compra, vender, compromissar, ceder, permutar, prometer comprar, vender ou ceder, doar, hipotecar, arrecadar, locar, dividir, dar e receber em pagamento ou penhor, demarcar, incorporar ou de qualquer outra forma adquirir, onerar, gravar e alienar bens** móveis, imóveis, automóveis, telefones, créditos, direitos, quotas, ações, títulos e demais efeitos, assinar, aceitar doações, **outorgar, inclusive escritura de renúncia de usufruto, anuir, rescindir, retificar e ratificar instrumentos públicos ou particulares, provisórios de bens; estabelecer preços, assinar escrituras de conferências de bens; estabelecer preços, prazos, juros, multas, modo e local de pagamentos e demais condições, mesmo penais;** receber tudo o que lhe for devido, pagar o que dever, passar recibos, **dar e aceitar quitações; receber e transmitir posse, domínio, direito e ações, responder e obrigar pela evicção legal; autorizar registros e averbações;** dar e aceitar características e confrontações; requer isenção de direitos, receber a restituição de importâncias e de direitos, receber a restituição de importâncias e de direitos pagos indevidamente e dar quitação, assinar termos de responsabilidades,

assumir compromissos e obrigações, confessar dívidas; efetuar aplicações de capitais em nome da mandante em qualquer modalidade financeira, inclusive de renda fixa, ações, fundos mútuos, cadernetas de poupança, e tudo mais que for de interesse da outorgante, **fazer remessas de numerários para mandante no exterior, tratar de todo e qualquer importação e exportação, assinar livros, termos e atas, mesmo fiscais**; assinar toda documentação referida em Lei relativa ao FGTS — Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e PIS — Programa de Integração Social, inclusive a relativa a abertura, movimentação e encerramento de contas vinculadas “AM”; **admitir e demitir empregados** consoante as leis trabalhistas, **fixar salários e normas de trabalho**, anotar e assinar Carteira de Trabalho e Previdência Social; **representa-la perante o Ministério do Trabalho e da Previdência Social e suas Delegacias**, IAPS, INSS, INAMPS, órgãos de classe, sindicatos, justiça do Trabalho em todas as suas instâncias, representa-la perante quaisquer Repartições Públicas Federais, Estaduais e Municipais, Autarquias, Concessionários de Serviços distratos e alterações contratuais, bem como representa-la na qualidade de dirigente das mesmas; **representa-la na qualidade de sócio das firmas em que faça ou venha a fazer parte**, podendo de conformidade com o contrato das referidas firmas, praticar todos os atos que o mesmo atribui à mandante nas condições e nos limites especificados do mesmo, representando-a em todos os atos. **Assinaturas, como se própria mandante fosse, limitados seus atos apenas pelo que for vedado no contrato social, abrir, movimentar e encerrar contas e cadernetas; mesmo de poupança ou conta corrente que a mandante possui em conjunto ou separadamente em quaisquer estabelecimentos bancários, inclusive no BANCO DO BRASIL S/A, Caixa Econômica Federal e Estadual, Banco do Estado de São Paulo S.A, Bancos em Geral, em especial junto ao BANCO BRADESCO, nas agências 3084-8 - Taboão da Serra e 0148 - Mogi das Cruzes; e em quaisquer de seus órgãos ou departamentos, requisitar saldos, extratos e talões de cheques, solicitar e definir senhas e códigos de acesso, atuar pessoalmente ou via eletrônica, dar ordens e contra-ordens, reconhecer saldos, emitir, assinar, aceitar, avalizar, endossar, sacar, descontar, caucionar, reformar, registrar e protestar cheques, ordens de pagamento, letras de câmbio, notas promissórias e demais títulos de crédito**, assinar e endossar cheques de viagem, prestar fianças, representa-la em assembleias ou reuniões de acionistas, quotistas e condômino, votar e ser votada, **aprovar ou impugnar contas e relatórios**, assinar livros, termos e atas, mesmo fiscais, receber e resgatar notas promissórias; representá-la em Juízo ou fora dele, constituir advogados e estipular honorários, bem como destituí-los com poderes da cláusula "Ad - Judicia", para o foro em geral, qualquer Juízo, Instância ou Tribunal, propor contra quem de direito as ações competentes e defendê-la nas contrárias, seguindo umas e outras até final decisão, usar dos recursos legais cabíveis e acompanhando-os, podendo para tanto, transigir, desistir, confessar, acordar, firmar termos e compromissos, dar e receber quitação. reivindicar, notificar e o demais necessário, receber citação, intimação ou notificação Judicial ou Extra Judicial, mesmo inicial; praticar enfim todos os demais atos precisos ao bom e fiel cumprimento deste mandato, inclusive o seu substabelecimento, e tudo mais praticar para o bom e fiel cumprimento do presente mandato.

38. Nota-se que a procuração outorgada em **13/01/2010** confere ao Sr. Luiz Mário poderes amplos, gerais e ilimitados, próprios de verdadeiro proprietário, o que abrange a gestão integral do patrimônio, da atividade empresarial e da representação judicial e administrativa da outorgante, circunstância que evidencia a interposição de pessoa.

39. A procuração conferida ao Sr. Luiz Mário lhe conferia tanto poder que ele assinou a destituição do próprio sócio administrador da recorrente, Adriano Coutinho, que lhe outorgou a procuração. Vejamos.

40. A recorrente foi constituída em 04/2007, com capital social de R\$ 190.000,00 e à época da constituição **Adriano Coutinho**, administrador da sociedade, possuía participação de **R\$188.100,00** e Luís Carlos, R\$1.900,00 (contrato social e-fls. 129 e ss.). Note-se que a procuração acima foi outorgada em 01/2010, época que Adriano Coutinho detinha maior participação na sociedade e era o único administrador.

41. Em 16/07/2010, Luís Carlos retira-se da sociedade e admite-se o sócio Marcelo Coelho. Com a redistribuição do capital Adriano Coutinho e Luís Carlos passam a deter \$95.000,00, cada um, do capital social. **O Sr. Luiz Mário da Silva é quem representa Adriano Coutinho no contrato social** (contrato social e-fls. 133 e ss.).

42. Em 23/09/2010, altera-se o capital social para R\$270.000,00; **Adriano Coutinho retira-se da sociedade** e admite-se Suellen Senna. Com a redistribuição do capital, Marcelo Coelho passa a deter \$267.300,00 e Suellen Senna \$2.700,00. Tal situação permaneceu até 10/04/2013. **O Sr. Luiz Mario da Silva assina pelo sócio destituído Adriano Coutinho e pelo novo sócio Administrador Marcelo Coelho** (contrato social e-fls. 136 e ss.).

HISTÓRICO DAS ALTERAÇÕES:

O sócio **ADRIANO COUTINHO DA SILVA** representado por seu procurador **LUIZ MÁRIO DA SILVA**, anteriormente qualificado cede e transfere: 1.900 (Hum Mil e Novecentas) quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real), cada uma, totalizando R\$ 1.900,00 (Hum Mil e Novecentos Reais) para a sócia ora admitida, **SUELLEN SENNA DE SOUZA**, brasileira, solteira, nascida em 19/10/1986, empresária, portadora da cédula de identidade RG nº 40.073.329-8 SSP/SP e CPF nº [xxx], residente e domiciliada à Avenida Maria Helena nº 206 - Jardim Miriam – Suzano - Estado de São Paulo - CEP 08613-290 e o restante de 93.100 (Noventa e Três Mil e Cem) quotas das quais possui no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma, totalizando R\$ 93.100,00 (Noventa e três Mil e Cem Reais) para o sócio **MARCELO COELHO FRANCISCO** representado por seu procurador **LUIZ MARIO DA SILVA**, anteriormente qualificado, dando pelo presente a mais ampla e irrevogável quitação, bem como a sociedade pelo valor reembolsado, ficando assim distribuído o capital social: [...].

43. Como se vê, o Sr. Luiz Carlos Mário detinha poderes até mesmo para assinar a própria destituição do sócio, como de fato assinou. Verifica-se ainda que passou a assinar também pelo novo administrador Marcelo Coelho. O que somente reforça os indícios convergentes no sentido de quem era o verdadeiro administrador de fato da recorrente é o Sr. Luiz Mário.

44. Note-se que em 09/08/2010, o então sócio administrador Adriano Coutinho

revogou, perante o 1º Tabelião de Notas e Protesto de Letras e Títulos, de Mogi das Cruzes/SP, a procuração concedida a Weliton dos Santos Caldeira Nascimento (e-fls. 170), mas não consta dos autos revogação da procuração concedida ao Sr. Luiz Mário, o qual sequer alegou tal fato. Pelo contrário, consta dos autos é uma nova procuração lavrada na mesma data (09/08/2010) perante o mesmo cartório de Mogi das Cruzes/SP em que Adriano Coutinho outorga os mesmos poderes da procuração citada acima (e-fls. 171).

45. Como bem observou a autoridade fiscal, na qualidade de diretores e/ou presidente, munidos de procurações com plenos poderes, os Srs. Welinton e Luiz Mário **abusaram** do poder de gestão que exerciam sobre a LANDMARK e sobre as demais pessoas jurídicas do grupo econômico, ao explorarem a atividade empresarial em desacordo com a legislação comercial e fiscal, em sério detrimento da integridade patrimonial das prestadoras de serviço e, por conseguinte, em prejuízo à satisfação de suas obrigações tributárias.

46. Nesse sentido, entendo haver elementos suficientes para manter a responsabilidade do Sr. Luiz Mario com base no art. 124, I.

Multa qualificada

47. O art. 44 da Lei 9.430/96, e suas várias alterações, condiciona a aplicação de multa qualificada de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, aos casos que denominamos de conduta qualificada. A Lei nº 14.689/23 modificou este cenário e instituiu a multa majorada (gênero) com duas espécies de multa qualificada de acordo com a conduta praticada:

- i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%;
- ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%. Veja-se:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (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**; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

~~§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)~~

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – **100% (cem por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – **150% (cento e cinquenta por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, **nos casos em que verificada a reincidência** do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a **reincidência** prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, **no prazo de 2 (dois) anos**, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, **ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões**. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – **não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

48. Note-se que a modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 106. **A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**

[...]

II - **tratando-se de ato não definitivamente julgado:**

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

49. O percentual de 150%, todavia, deverá ser aplicado somente no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada. Com efeito, está sujeita ao art. 104 do CTN, primeira parte, cujo teor estabelece que “*A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros [...]*”, visto não se tratar de hipótese prevista no art. 106 também do CTN, que permite aplicação retroativa.

50. Em relação às condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, a Lei nº 4502/64 as define nos seguintes termos:

Lei nº 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 tãda 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 impõsto 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. (Grifo nosso)

51. Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco⁶ com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples **vontade** de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a **consciência** de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, **para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.**

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a **consciência** e a **vontade** de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' "

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (Grifo nosso)

52. Cezar Roberto Bitencourt⁷, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos imanentes ao dolo, dispõe:

O *dolo*, elemento essencial da *ação final*, compõe o *tipo subjetivo*. Pela sua definição, constata-se que **o dolo é constituído por dois elementos: um *cognitivo*, que e o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um *volitivo*, que é a vontade de realizá-la.**

O primeiro elemento, o *conhecimento*, é pressuposto do segundo, que é a *vontade*, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a *consciência* daquilo que se pretende praticar. Essa **consciência deve ser atual, isto e, deve estar presente no momento da ação**, quando ela está sendo realizada. A *previsão*, isto é, a *consciência*, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

[...]

A **vontade**, por sua vez, deve abranger a **ação, o resultado e o nexa causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente**, pelo menos, parcialmente. [...] Para Welzel, a *vontade* e a espinha dorsal da ação final, considerando que a *finalidade* baseia-se na *capacidade de vontade* de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim. (Grifo nosso)

⁶ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

53. Na sonegação, a conduta dolosa visa *impedir ou retardar o conhecimento* pela autoridade fazendária *da ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal ou das *condições pessoais de contribuinte* que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

54. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

55. Como observa Leandro Paulsen⁸, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada (majorada), implica responsabilização penal:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A **sonegação**, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como **implica responsabilização penal.** (Grifo nosso)

56. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

57. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa *excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador*. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

58. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

59. A jurisprudência deste Carf é firme no sentido de que a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa⁹.

60. Note-se que a Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º- C do art. 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

61. Nessa linha de pensamento, a inteligência das Súmulas Carf nº 14, 25 e 34

⁸ PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

⁹ Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: "Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]".

demonstram que para qualificar a multa em 100% (até então 150%) não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessária a comprovação de uma conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio); e no caso de qualificação de 150%, com o advento da Lei nº 14.689/23, exige-se além da conduta qualificada a reincidência, conforme elencado acima. Veja-se:

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

Súmula CARF nº 25: A **presunção** legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício**, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de14/07/2010)

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, **é cabível a qualificação da multa** de ofício, **quando constatada** a movimentação de recursos em contas bancárias de **interpostas pessoas** qual conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de14/07/2010)

62. No tocante à questão probatória, oportuno destacar que em determinadas situações a prova da conduta é extremamente complexa, situação que exige da autoridade fiscal a prova por meio de indícios convergentes, na linha dos julgados a seguir:

IRPJ-OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Provado, pela existência de vários indícios convergentes, que as transações com títulos do Tesouro Americano, indicadas para respaldar os depósitos em conta corrente bancária, foram **simuladas**, tem-se como carente de comprovação hábil e idônea a origem dos recursos depositados e, por conseguinte, caracterizam omissão de receita por presunção legal.

MULTA QUALIFICADA

Nos casos de simulação, é inafastável a intenção fraudulenta, a justificar a aplicação da multa qualificada. (Acórdão nº 101-96.865, de 14/08/2008) (Grifo nosso)

SIMULAÇÃO. PROVA INDICIÁRIA.

A prova indiciária é meio idôneo admitido em Direito, quando a sua formação está apoiada em ma [sic] **concatenação lógica de fatos, que se constituem em indícios precisos, “econômicos” e convergentes**. Quando não convergentes como a infração relativa ao ano 2000 cancela-se o lançamento, caso contrário, mantém-se o lançamento como ocorreu na infração relativa à 2002.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL DE 150%. CABIMENTO.

Estando **devidamente caracterizado a simulação em que o dolo e o evidente intuito de fraude fazem parte de sua própria natureza**, justifica-se a aplicação da multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento). (Acórdão nº 1401-000.583, de 29/06/2011) (Grifo nosso)

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. REITERAÇÃO DA CONDUTA. DOLO NÃO DEMONSTRADO.

A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, **mas o dolo necessário à exasperação da multa somente é caracterizado se reunidas, pela autoridade lançadora, provas ou, ao menos,**

indícios convergentes da intenção do contribuinte para a prática de ilícitos penais. A reiteração da conduta que serviu de base à presunção de omissão de receitas pode até servir de indício, mas ela, sozinha, não faz presumir o dolo necessário à imposição da multa qualificada de 150%. (Acórdão nº 9101-004.423, de 12.09.2019) (Grifo nosso)

63. Importante destacar que o Supremo Tribunal Federal possui jurisprudência consolidada há tempos no sentido de que **os indícios convergentes são meio de provas hábeis para fins de condenação criminal.** Veja-se:

[...] não se pode negar que, observados o ônus da acusação de provar os fatos por ela alegados, e o direito da defesa de contraditá-los, **o conjunto de múltiplos e sólidos indícios concordantes têm o condão de constituir prova adequada e necessária do ponto de vista da racionalidade empírica**, e, nessa medida, convincente justificativa para um decreto condenatório.

Observa-se, portanto, que não há um rol delimitado de delitos que compõem a categoria de “crimes do colarinho branco”, o que, todavia, não impede a repressão e a punição aos autores desse tipo de infrações. Dentre os delitos que podem se amoldar ao conceito, incluem-se **os crimes tributários (tax crimes)**, as fraudes bancárias (*bank fraud*), os crimes de corrupção (*public corruption*) e a lavagem de dinheiro (*Money laundering*).)

[...] o delito econômico é, aparentemente, uma operação financeira ou mercantil, uma prática ou procedimento como outros muitos no complexo mundo dos negócios. A ilicitude não se constata diretamente, sendo necessário, não raras vezes, lançar mão de perícias complexas e interpretar normas de compreensão extremamente difícil. **As manobras criminosas são realizadas utilizando complexas estruturas societárias, que tornam muito difícil a individualização correta dos diversos autores e partícipes.**

[...] embora, como será exposto a seguir, o Supremo Tribunal Federal possua há décadas jurisprudência consolidada no sentido de que **os indícios, como meio de provas que são**, podem levar a uma condenação criminal.

A condenação, na esteira do quanto já exposto, não necessita basear-se em **verdades absolutas**, por isso que **os indícios podem ter, no conjunto probatório, robustez suficiente para que se pronuncie um juízo condenatório.**

Isso é especialmente importante em contextos associativos, no qual os crimes ou infrações administrativas são praticados por muitos indivíduos consorciados, nos quais é incomum que se assinem documentos que contenham os propósitos da associação, e nem sempre se logra filmar ou gravar os acusados no ato de cometimento do crime. Fato notório, e *notoria non egent probatione*, todo contexto de associação pressupõe ajustes e acordos que são realizados a portas fechadas. (Ação Penal 470/MG, de 17/12/2012, p. 1094, 1495-1498, 1503-1505) (Grifo nosso)

No processo penal, a condenação não pode ser feita com base em presunções, sendo **indispensável a existência de, no mínimo, indícios convergentes** da autoria, sob pena de violação ao princípio da presunção de inocência. (AP 383; Relator(a): Min. Celso de Mello, 10/05/2018) (Grifo nosso)

Mostra-se, ademais, suficiente a condenação baseada na delação de corrêu, confortada por **indícios convergentes e concludentes da atuação do acusado.** (HC 222571, Relator(a): Min. Cármen Lúcia, 28/11/2022) (Grifo nosso)

64. Verifica-se, pois, que a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal reconhece que os indícios convergentes constituem meio de prova suficiente para condenação em

crimes tributários, principalmente nos casos em que tais delitos se manifestam como operações financeiras aparentemente lícitas, exigindo provas complexas para demonstração da ilicitude.

65. No caso em análise, conforme consignou a autoridade fiscal, há volume expressivo de indícios convergentes, apurados neste e em outros procedimentos fiscais instaurados contra o contribuinte e contra outras pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico. Esses elementos demonstram que as ações praticadas, em razão de sua habitualidade e contumácia, configuram condutas aptas a caracterizar crime contra a ordem tributária. Soma-se a esse contexto a apresentação de declaração de inatividade, com prestação de informação falsa ao Fisco, embora o contribuinte se encontrasse em efetiva atividade, bem como a utilização de interposta pessoas. Tais elementos mostram-se suficientes para a manutenção da multa qualificada.

66. Nestes termos, deve ser mantida a multa qualificada. Todavia, em razão da modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, que reduziu a multa de 150% para 100%, deve ser aplicada a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, conforme exposto acima.

Conclusão

67. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário somente para reduzir o percentual da multa qualificada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior