



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13888.723363/2016-04
ACÓRDÃO	1201-007.305 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SANTA LUZIA S/A INDUSTRIA EMBALAGENS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013

NULIDADE. FALTA DE FORNECIMENTO DO CÓDIGO DE ACESSO AO MPF NÃO CONFIGURADA.

Atende ao requisito do artigo 4º, parágrafo único da Portaria RFB 3.014/2011, o fornecimento de código de acesso ao Mandado de procedimento tão somente no Termo de Início de Procedimento Fiscal, sendo desnecessário novo fornecimento de código de acesso ao mesmo MPF em caso de inclusão de novos tributos no mesmo procedimento fiscalizatório.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013

MULTA DE OFÍCIO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. QUALIFICAÇÃO.

A demonstração de que as variadas lacunas contábeis que ensejaram o arbitramento do lucro foram propositais e prestavam-se a ocultar a realidade das movimentações financeiras do Contribuinte permite a qualificação da penalidade.

RESPONSABILIDADE. ADMINISTRADOR DE FATO.

O administrador de fato responde solidariamente restando comprovada sua atuação direta nos movimentos financeiros que implicaram omissão de receitas e cuja escrituração foi omitida visando à ocultação dos atos praticados.

RESPONSABILIDADE. LARANJA. 135, III. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS.

A condição de laranja, ou testa de ferro impede a responsabilização de tais “agentes cítricos” quando não restar comprovado que sua atuação foi

consciente e marcada pela unicidade de interesses com a prática dos fatos geradores.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar parcialmente provimento aos recursos voluntários para: a) aplicar a retroatividade benigna reduzindo o índice de qualificação da multa de ofício de 150% para 100%; e b) afastar as responsabilidades tributárias imputadas aos Senhores Reginaldo Gomes Alcântara e Robenilson dos Reis Santos. Os Conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Marcelo Antônio Biancardi, Ricardo Pezzuto Rufino, Isabelle Resende Alves Rocha e Renato Rodrigues Gomes acompanharam o relator pelas conclusões no tocante às responsabilidades tributárias afastadas. Foi designada para redigir os fundamentos do voto vencedor, a Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha - Redatora designada

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto[a] integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Nilton Costa Simoes.

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSLL apurados pela sistemática do Lucro Arbitrado, bem como PIS e COFINS reflexos apurados pela sistemática cumulativa, decorrentes de uma série de constatações que levaram a fiscalização a concluir pela imprestabilidade da

escrituração da empresa, notadamente o a constatação de que registrava movimentação incompleta, ante a ausência da contabilização de várias notas fiscais eletrônicas, conforme quadros demonstrativos e esclarecimentos de fls. 1.557, referente ao quarto trimestre de 2011.

A autoridade autuante também verificou que diversas contas possuíam lançamentos pelos valores acumulados mensais ou com históricos genéricos, impossibilitando a identificação das transações efetuadas.

O Relatório Fiscal ilustra a situação com a Conta “Empréstimos e Financiamentos” que em 02/01/2012 possuía saldo credor de R\$ 9.562.647,96, cujo pagamento foi realizado em espécie (a partir da conta “Caixa”). Também cita o pagamento em espécie ao Sr. Flávio Gutierrez Giesteira no valor de R\$ 836.574,59. Para ambas as operações não foram apresentados quaisquer documentos comprobatórios, levando à conclusão de que podem se tratar de movimentações de valores para outras finalidades, especialmente diante da falta de atendimento de 4 intimações nesse sentido.

Essa constatação também levou à apuração de omissão de receitas mensurada por aferição direta a partir das notas fiscais eletrônicas emitidas.

Houve qualificação da multa de ofício com fundamento nos artigos 71 (sonegação) e 72 (fraude) da Lei nº 4.502/64, e a responsabilização dos seguintes terceiros, assim como a lavratura da representação fiscal para fins penais:

- Qodrat Ullah Soltani
- Soheyla Soltani de Oliveira
- Jorge Henrique Mantovani Guerreiro
- Sulamericana Industrial Ltda
- Santa Rita Administração e Part. Ltda
- Reginaldo Gomes Alcântara
- Robenilson dos Reis Santos

O relatório do Acórdão Recorrido retrata bem os fundamentos da responsabilização, no excerto que a seguir transcrevo:

- “- Os Srs. Qodrat e Soheyla eram diretores da atuada e também sócios das empresas Sulamericana e Santa Rita.
- Atividades complementares: a Sulamericana produzia o papel que servia como matéria-prima da Santa Luzia. Por sua vez, as sobras da Santa Luzia eram reaproveitadas como matéria-prima pela Sulamericana.
- Conforme declarações prestadas por pessoas que trabalharam nas empresas, o Sr. Jorge era quem de fato estava à frente da administração dos negócios.
- Havia confusão entre as atividades desenvolvidas pela Santa Luzia, a Sulamericana e a Santa Rita:

- (a) o Sr. Jorge era administrador de fato da Santa Luzia e diretor-presidente da Sulamericana;
- (b) a Sulamericana pagou empréstimo contraído pela Santa Luzia junto ao Sr. Flávio Gutierrez Giesteira (acrescenta que no recibo de pagamento consta a assinatura do Sr. Jorge);
- (c) a Santa Luzia pagou aquisições realizadas pela Sulamericana junto às fornecedoras Aparas Vilhena Ltda e Aparas de Papel Campinas Ltda;
- (d) a empresa Santa Rita foi adquirida pelos Srs. Soheyla e Qodrat mediante pagamentos efetuados pela Santa Luzia;
- (e) Sulamericana é a locatária do prédio onde está estabelecida a Santa Luzia;
- (f) a Santa Luzia era administrada pela Sulamericana, tendo sido o Sr. João Batista Bueno Sanseverino Filho diretor da Santa Luzia no mesmo período em que era empregado da Sulamericana, com sua remuneração integralmente custeada por esta;
- (g) procurações em que os sócios da Sulamericana (Qodrat e Soheyla) outorgam poderes a empregados da Santa Luzia;
- (h) e-mails trocados entre empregados da Santa Luzia e da Sulamericana demonstram a unicidade negocial sob a gerência desta;
- (i) elementos encontrados em inúmeras ações trabalhistas demonstram a existência do grupo econômico;
- (j) a Santa Rita era proprietária das máquinas e equipamentos utilizados pela Santa Luzia, não recebendo qualquer valor pela cessão desses bens.

A Santa Luzia efetuou pagamentos à empresa Nassinus Assessoria nº valor de R\$ 448.035,29 no período de 2010 a 2013. Intimadas, tanto a pagadora quanto a beneficiária não se manifestaram quanto à origem de tais pagamentos, concluindo a fiscalização pela possibilidade de que a Nassinus tenha sido contratada para elaborar planejamento com o objetivo de incluir interpostas pessoas à frente da Santa Luzia, com vistas a dificultar que esta honrasse seus compromissos.

Os Srs. Reginaldo Gomes Alcântara e Robenilson dos Reis Santos, que assumiram formalmente a condição de sócios da Santa Luzia em 07/12/2011, não exerciam, de fato, as atividades de sócios, não comparecendo à empresa, não requisitando aos empregados a realização de qualquer tarefa, nem ao menos eram conhecidos pelas pessoas que trabalhavam na Santa Luzia, conforme informações prestadas pelas mesmas.

Os Srs. Reginaldo e Robenilson não possuem rendimentos recebidos da Santa Luzia em suas declarações de Imposto de Renda, da mesma forma que não declaram na Ficha “Declaração de Bens e Direitos” serem os proprietários desta empresa. Também não aparecem na GFIP da Santa Luzia, embora exista previsão

de remuneração dessas pessoas físicas no estatuto da referida empresa (previsão de remuneração mensal de R\$ 1.400,00 para cada um deles).

Informa também que inúmeras intimações encaminhadas aos Srs. Jorge, Soheyla e à empresa Santa Rita também não foram atendidas.”

O Contribuinte e todos os responsáveis solidários apresentaram Impugnação, mas somente o Contribuinte e os responsáveis Jorge, Reginaldo e Robenilson interpuseram Recurso Voluntário, razão pela qual é dispensável abordar as impugnações dos responsáveis não recorrentes.

A Impugnação da Santa Luzia assevera:

- As autuações são nulas devido à ocorrência de vício formal, vez que não constou no Termo de ciência do procedimento fiscal o código de acesso necessário para que a fiscalizada pudesse consultar na internet as informações a respeito do procedimento fiscal, contrariando dessa maneira o disposto no artigo 4º, parágrafo único da Portaria RFB 3.014/2011 e também o artigo 196 do CTN.

- Não restou comprovada a prática de ato fraudulento que justifique a qualificação da multa de ofício (a autuada se refere inadequadamente à multa agravada, quando na verdade a multa foi qualificada). A não apresentação de livros contábeis e fiscais não justifica a majoração da penalidade. Requer a redução da penalidade aos valores previstos no artigo 57, III, “a” da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, sob pena de caracterização de confisco e ofensa aos parâmetros da razoabilidade e proporcionalidade, em desrespeito ao disposto no artigo 150, IV da Constituição Federal e também ao princípio da moralidade administrativa previsto no artigo 37 da Carta Magna.

A Impugnação do responsável Jorge Henrique Mantovani Guerreiro alega:

É empregado da Sulamericana exercendo o cargo de diretor-presidente, não tendo participado das operações mercantis que deram origem à autuação, pois estas foram realizadas exclusivamente pela Santa Luzia, devendo esta responder por qualquer irregularidade em sua contabilidade.

- O STJ, no REsp 1.101.728-SP já afastou a possibilidade de responsabilização tributária de terceiros com base no simples inadimplemento do tributo, tendo sido justamente este o fundamento do qual se valeu a fiscalização no presente caso para imputar-lhe a solidariedade.

- Por não possuir qualquer vinculação com a Santa Luzia, era impossível ao impugnante cometer qualquer das infrações previstas no artigo 135 do CTN.

- Assim, deve ser afastada a responsabilidade imputada com base nos artigos 124, II e 135, III do CTN.

- Além disso, mesmo nos casos de grupo econômico, a responsabilidade solidária só existe quando seus integrantes realizam conjuntamente o fato gerador do

tributo, de modo que a restrição à responsabilização da pessoa jurídica que faz parte do grupo econômico autoriza a dizer que não se pode responsabilizar a pessoa física que não possui relação com o fato gerador da obrigação lançada.

- Os depoimentos pessoais tomados pela fiscalização – único elemento utilizado para atribuir a responsabilidade solidária ao impugnante - são imprestáveis para tal finalidade, pois foram prestados pelos ex-administradores da Santa Luzia (Srs. João Batista Bueno Sanseverino Filho e Reinaldo Ximenes Guimarães), pessoas que claramente possuíam o temor de serem responsabilizadas pelos tributos lançados, tendo portanto, interesse no litígio.

Empregados que também prestaram declarações à fiscalização, ao contrário dos Srs. João Batista e Reinaldo, confirmaram que estes eram os responsáveis diretos pela gestão da Santa Luzia.

- A fiscalização deixou de atender ao disposto no artigo 2º, § 1º da Portaria RFB 2.284/2010, segundo o qual, em caso de pluralidade de sujeitos passivos, a autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade.

Por fim, a **Impugnação conjunta dos Responsáveis Reginaldo e Robenilson** defende:

- O STJ, no REsp 1.101.728-SP já afastou a possibilidade de responsabilização tributária de terceiros com base no simples inadimplemento do tributo, tendo sido justamente este o fundamento do qual se valeu a fiscalização no presente caso para imputar-lhes a solidariedade.

- Assim, deve ser afastada a responsabilidade imputada com base no artigo 135, III do CTN.

- A fiscalização deixou de atender ao disposto no artigo 2º, § 1º da Portaria RFB 2.284/2010, segundo o qual, em caso de pluralidade de sujeitos passivos, a autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade.

Ao final, requerem o afastamento da responsabilidade solidária que lhes foi atribuída.

O Acórdão Recorrido negou provimento a todas as Impugnações, restando assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013 MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF O Mandado de Procedimento Fiscal não constitui requisito de validade do lançamento, pois é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos de auditoria fiscal.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A fiscalização efetuará o lançamento de ofício do IRPJ, PIS, CSLL e COFINS sobre a base de cálculo apurada por presunção de omissão de receita, quando verificada por meio de notas fiscais, a existência de operações mercantis não contabilizadas e não submetidas à tributação.

MULTA DE OFÍCIO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. QUALIFICAÇÃO.

Será aplicada a multa de ofício de 75% 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. A multa de ofício será qualificada quando constatada a ocorrência de sonegação ou fraude. Suas razões serão melhor exploradas no voto.

Sobrevieram **3 Recursos Voluntários**, interpostos pelos seguintes sujeitos passivos:

- 1) O contribuinte Santa Luzia
- 2) O Responsável Jorge Henrique Mantovani Guerreiro, diretor-presidente da Sulamericana, e
- 3) Os Responsáveis Reginaldo e Robenilson, em Recurso uno, sócios de fato, mas não de direito do contribuinte Santa Luzia.

Os demais responsáveis solidários não interpuseram recurso voluntário, restando sua responsabilidade confirmada pelo Acórdão Recorrido.

O Recurso do Contribuinte, Santa Luzia, em síntese, alega que:

- a) O Acórdão Recorrido teria constatado que o Termo de Início da Ação Fiscal com o código de acesso não foi juntado neste processo encontrando-se em outros autos, o que confirmaria a nulidade formal do processo afastada pelo Acórdão, já que sua juntada no processo seria obrigatória por força do disposto no artigo 8º do Decreto nº 70.235/72, violando-se o art. 196 do CTN;
- b) Subsidiariamente, deve ser reduzida a multa qualificada ao patamar ordinário, pois:
 - i. A infração narrada na autuação decorreu da inobservância de obrigação acessória consistente na informação genérica registrada no Livro Diário sobre as operações realizadas no período fiscalizado, do que já emanou o arbitramento e causas das quais não se pode inferir dolo, fraude ou sonegação;

- ii. Não há provas da acusação de ato fraudulento da Recorrente, pois o fato que deu causa a autuação consistiu no registro incompleto das operações contabilizadas no Livro Diário transmitido via SPED e obrigou a fiscalização a realizar o arbitramento da base de cálculo do imposto que não consiste em penalidade, mas numa forma excepcional de apuração do imposto.
- iii. A multa qualificada não poderia ser cumulada com o arbitramento, nos termos da Súmula CARF nº 25.

O Recurso do diretor presidente da Sulamericana, **Jorge Henrique Mantovani Guerreiro**, arguiu que:

- a) Foi responsabilizado com base no art. 124, I e 135, III do CTN
- b) A responsabilidade da Santa Luzia não se confunde com as obrigações da Sulamericana, da qual era diretor.
- c) A autuação decorreu de atos e recaiu sobre fatos com relação aos quais não teve qualquer participação, já que a autuação se deu por arbitramento e com base na receita conhecida que embora em parte considerada omitida da apuração de tributos federais foi apurada a partir das notas fiscais eletrônicas emitidas pela empresa Santa Luzia, e não Sulamericana, da qual era diretor;
- d) Não se demonstrou, assim, sua atuação direta e dolosa na prática dos fatos geradores.

O Recurso Voluntário de Reginaldo e Robenilson, supostos sócios laranjas do contribuinte Santa Luzia, alegou que:

- a) Sua responsabilização foi fundada no art. 135, III do CTN, mas não se lhes imputou nenhuma conduta que configurasse infração à Lei, contrato social ou estatuto, faltando a individualização da conduta demandada pela jurisprudência administrativa e pelo RESP nº 1.101.728-SP, jugado sob a sistemática dos recursos repetitivos, vinculante à administração e ao CARF.

É a síntese do necessário.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE.

Os Recursos voluntários são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, por isso deles conheço.

2 PRELIMINARES

2.1 NULIDADE

O Contribuinte defende a nulidade dos autos de infração por vício formal consistente na falta, no termo de ciência do procedimento fiscal, do código de acesso necessário para que a fiscalizada pudesse consultar na internet as informações a respeito do mandado de procedimento fiscal, o que contrariaria o artigo 4º, parágrafo único da Portaria RFB 3.014/2011 e também o artigo 196 do CTN.

O Acórdão Recorrido afastou a preliminar de nulidade asseverando que o código em questão não teria constado do referido “Termo de Ciência e de Intimação de Procedimento Fiscal de fls. 02/06” acostado ao presente processo porque tratava-se de termo de inclusão de tributos em procedimento fiscalizatório prévio, em cujo Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) constava o código de acesso ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Assim, como o presente processo tratava exclusivamente dos tributos objeto da extensão da fiscalização, não se acostou aos autos o TIPF, de cujo conteúdo o contribuinte já havia tido acesso, encontrando-se inclusive anexado ao processo 13888.720889/2015-43. Vejamos:

“Tais argumentos não devem ser acatados, vez que, conforme será exposto a seguir, foi fornecido ao contribuinte o código que lhe permitia acessar as informações referentes ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF 08.1.25.00-2013-01323-9, instrumento que se referia à ação fiscal em questão.

A respeito, assim dispõe a Portaria RFB 3.014, de 29/06/2011:

Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente na forma eletrônica e assinado pela autoridade emitente, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço < <http://www.receita.fazenda.gov.br> >, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

O primeiro termo emitido pela fiscalização que se encontra nos autos é o Termo de Ciência e de Intimação de Procedimento Fiscal (fls. 02/06), datado de 19/02/2014, no qual não consta o citado código de acesso.

Este termo tem a seguinte redação: “No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, dou ciência ao contribuinte acima identificado, da inclusão do seguinte tributo: TRIBUTOS: IRPJ...”

Como se vê, não se estava ali iniciando o procedimento fiscal, mas dando-lhe continuidade com a inclusão do IRPJ dentre os tributos a serem fiscalizados.

O Termo de Início de Ação Fiscal não foi juntado no presente processo, mas foi regularmente emitido e levado à ciência do contribuinte em 19/11/2013, mediante certificação pessoal de sua gerente administrativo-financeira Claudiana Volpato Godoy, tendo sido referido termo juntado às fls. 02/03 do processo 13888.720889/2015-43, constando ali o código de acesso referido na Portaria RFB 3.014/2011 (código de acesso 92125267), com o qual o contribuinte poderia consultar as informações referentes ao MPF 08.1.25.00-2013-01323-9

Não se caracterizou, portanto, a alegada irregularidade.”

Em seu Recurso Voluntário o Contribuinte reforça a argumentação dialogando com a decisão recorrida e afirmando que, justamente por não constar no presente processo o referido código de acesso para consulta ao Mandado de Procedimento Fiscal, a nulidade por vício formal se confirmaria, por violação também ao art. 8º do Decreto nº 70.235/72.

Passando à análise, o artigo 196 do CTN prevê a necessidade de lavratura dos termos e sua apresentação ao sujeito passivo, previsão que não foi violada dado que todos os termos de fiscalização, inclusive o TIFP que continha o código de acesso aos autos do procedimento fiscal, foram lavrados e apresentados ao sujeito passivo.

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.”

O artigo 8º do Decreto nº 70.235/72, traz norma de conteúdo equivalente, tendo igualmente sido cumprido.

“Art. 8º Os termos decorrentes de atividade fiscalizadora serão lavrados, sempre que possível, em livro fiscal, extraindo-se cópia para anexação ao processo;

quando não lavrados em livro, entregar-se-á cópia autenticada à pessoa sob fiscalização.”

Por fim, o artigo 4º, parágrafo único da Portaria RFB 3.014/2011 trata do Mandado de Procedimento Fiscal e menciona a necessidade de fornecimento do código de acesso ao MPF ao contribuinte, junto ao termo que formalizar **o início** do procedimento fiscal.

“Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente na forma eletrônica e assinado pela autoridade emitente, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço < <http://www.receita.fazenda.gov.br> >, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.”

Verifica-se que esse dispositivo tampouco foi violado. Conforme consignou o Acórdão Recorrido em passagem incontestada pelo Recorrente, o Mandado de Procedimento Fiscal passou por prorrogações e complementações ao longo da fiscalização, sendo que o contribuinte foi cientificado do início da fiscalização em TIPF que consignava o código de acesso ao MPF. Em nenhum momento os atos normativos mencionados preveem a necessidade de que eventuais aditamentos do MPF sejam objeto de novo fornecimento do código de acesso já fornecido ao contribuinte, até porque trata-se do mesmo procedimento fiscalizatório.

O fato de que a partir de uma mesma fiscalização erigiram lançamentos segregados em processos administrativos distintos não afasta a inequívoca ciência do MPF ao contribuinte, que atende aos atos normativos supra citados e garante a ausência de qualquer prejuízo a seu direito de defesa.

Pelo exposto, afasto a preliminar de nulidade.

3 MÉRITO

3.1 RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE SANTA LUZIA

No mérito, o Recurso Voluntário do Contribuinte resume-se à defesa da redução da multa de ofício ao patamar ordinário de 75%. Argui que:

- i. A infração narrada na autuação decorreu da inobservância de obrigação acessória consistente na informação genérica registrada no Livro Diário sobre as operações realizadas no período fiscalizado,

do que já emanou o arbitramento e causas das quais não se pode inferir dolo, fraude ou sonegação;

- ii. Não há provas da acusação de ato fraudulento da Recorrente, pois o fato que deu causa a autuação consistiu no registro incompleto das operações contabilizadas no Livro Diário transmitido via SPED e obrigou a fiscalização a realizar o arbitramento da base de cálculo do imposto que não consiste em penalidade, mas numa forma excepcional de apuração do imposto.
- iii. A multa qualificada não poderia ser cumulada com o arbitramento, nos termos da Súmula CARF nº 25.

O lançamento do qual tratamos no presente processo, diferentemente do que verificamos ao avaliar o processo de nº 13888.723619/2014-11, não só utilizou o Lucro Arbitrado, como também identificou a omissão de receitas, mas é preciso avaliar se as práticas dolosas e fraudulentas apontadas pela fiscalização guardam relação com os autos de infração ao fim e ao cabo lavrados.

Para isso, inicialmente é importante identificar os fundamentos da qualificação da penalidade, para depois verificarmos se guardam relação com o arbitramento. O Relatório Fiscal, após longo e detalhado descritivo, conclui:

“Considerando os fatos relacionados e baseados nos documentos que fazem parte do presente relatório, a fiscalização concluiu que houve falta de escrituração e de apresentação de documentos que permita a correta apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com a finalidade de diminuição dos tributos. (Conforme demonstramos no Auto de Infração resultante da fiscalização)

A fiscalização considera que a empresa cometeu as irregularidades previstas nos artigos 71 e 72 da lei 4502/64, portanto, está aplicando a multa qualificada, conforme inciso I e o § 1º do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96.”

Ato contínuo, é importante avaliar os fundamentos do Arbitramento. Compulsando o Relatório Fiscal, verificamos que o arbitramento decorreu da incompletude da escrituração a nível tal que a tonava imprestável para determinar o Lucro Real e refletir as movimentações financeiras da empresa. Vejamos o que afirma o Relatório Fiscal ao justificar o recurso ao arbitramento:

“Analisando os arquivos da ECD do ano-calendário de 2012, transmitidos pela empresa, verificamos que diversas contas estão com os lançamentos efetuados pelo valor acumulado mensal ou com histórico genérico, não sendo possível comprovar a veracidade e a finalidade dos lançamentos contábeis efetuados.

(...)

Através destes exemplos podemos concluir que não existe possibilidade de analisar a veracidade do conteúdo dos lançamentos contábeis.

Ou seja, não podemos comprovar se o registro contábil condiz com a realidade, por exemplo no lançamento que a empresa realizou em 30/06/2012 na conta: 229.999-2 – Fornecedores a Pagar, no valor de R\$ 1.134.674,24; deveria ter o Livro Auxiliar com o detalhamento destas aquisições.

(...)

Portanto, a empresa deveria ter a documentação que corroborasse as informações na contabilidade.

Observe-se que os valores são significativos: R\$ 9.562.647,96 e R\$ 836.574,59, que a empresa informa que são referentes empréstimos e que o pagamento foi realizado através da conta CAIXA. Porém, não apresenta nenhum documento sobre o empréstimo e nem sobre o pagamento.

Considerando esta situação atípica podemos inferir que a baixa de valores da conta CAIXA está sendo utilizada para outras finalidades, podendo, inclusive, ter sido desviada para outros fins que não os operacionais da empresa.

(...)

Observe-se que foi enfatizado no Termo de Intimação que na falta de apresentação dos livros ou registros contábeis auxiliares e dos documentos que permitam sua perfeita verificação, do ano-calendário de 2012, a empresa ficaria sujeita a tributação com base no LUCRO ARBITRADO, conforme previsão do artigo 530 do RIR/99 - Regulamento do Imposto de Renda - (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999) Considerando a falta de atendimento por parte da empresa, os sócios e administradores de direito e de fato foram intimados para prestar esclarecimentos e apresentar documentos, e também não atenderam a intimação e não justificaram o motivo para falta de atendimento.

(...)

Através de consulta no sistema RECEITANETBX, constatamos que a empresa Santa Luzia S/A não entregou os arquivos da Escrituração Contábil Digital – ECD, para o ano de 2013.

Anexamos a pesquisa no sistema RECEITANETBX com a resposta de que não constam arquivos da Escrituração Fiscal Digital entregues pela empresa.

Foi emitido o Termo de Intimação Fiscal, com ciência pela empresa em 08/09/2014, intimando a empresa a apresentar documentos e esclarecimentos, que transcrevemos parcialmente a seguir:

(...)

Considerando que com a falta de apresentação da Escrituração Contábil Digital, dos livros auxiliares e dos documentos que deem suporte aos lançamentos contábeis, implica na impossibilidade da correta apuração do IRPJ e da CSLL com

base no Lucro Real, a empresa fica sujeita a tributação com base no LUCRO ARBITRADO, conforme previsão do artigo 530 do RIR/99 - Regulamento do Imposto de Renda -(Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

Das constatações fiscais sobre a causa do arbitramento, vale dizer, não questionadas pelo Recorrente, e sobre as condutas qualificadas como fraude e sonegação para fundamentar a qualificação da penalidade, podemos concluir que — diferentemente da autuação da qual tratava o processo nº 13888.723619/2014-11 — nos presentes autos o arbitramento teve como justificativa a constatação de que uma série de operações estariam recebendo registro na escrituração contábil para maquiagem as reais operações e movimentações financeiras do Recorrente, visando justamente à ocultação da realidade financeira da sociedade e, por conseguinte, dos fatos geradores dos tributos lançados.

Por isso, aqui a causa do arbitramento guarda relação com a imputação de fraude e sonegação que amparou a qualificação da multa de ofício.

O dolo empresarial encontra-se comprovado pelo conjunto robusto de elementos indiciários consonantes já relacionado no Acórdão Recorrido, que não merecem repetição dado que o Recurso não inova em relação à Impugnação a este respeito. Além de patente, o dolo possui vínculo intrínseco com causa do arbitramento.

A maquiagem contábil comprovada pela fiscalização e não refutada a contento pelo Recorrente também guarda vínculo com a base de cálculo utilizada para a apuração do Lucro Arbitrado, pois por mais que o arbitramento tenha se dado com base na receita conhecida, nela se incluíram receitas omitidas apuradas por aferição direta, já que o contribuinte deixou de reconhecer como receitas os valores de notas fiscais eletrônicas por ele emitidas.

Dessa forma, havendo relação do dolo do qual estava imbuído o Contribuinte nas práticas de fraude e sonegação constatadas, não só com o arbitramento, como também com a omissão de receitas apurada, a multa qualificada deve ser mantida.

O Recorrente defende a aplicação da Súmula CARF nº 25, pela qual:

“Súmula CARF nº 25

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

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 de 14/07/2010).”

No caso, contudo, a omissão de receitas não foi presumida, mas identificada por aferição direta, o que de plano afasta a súmula 25 levando à leitura da Súmula 14.

“Súmula CARF nº 14

Aprovada pelo Pleno em 2006

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.”

De todo modo, tampouco esta súmula assiste ao Contribuinte, dado que não foi a simples omissão de receitas o fundamento do arbitramento, mas a comprovação de que o Contribuinte se valia de registros contábeis sabidamente inverídicos para ocultar seus reais rendimentos, o que levou à constatação de omissão de receitas e ao arbitramento dos lucros.

Verificamos, dessa maneira, que o dolo está comprovado e possui relação com a causa do arbitramento e com a constatação da omissão de receitas, razão pela qual mantenho a qualificação da multa de ofício, tão somente reduzindo-a ao patamar de 100% em função da retroação benigna do art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430/96.

3.2 RECURSO VOLUNTÁRIO DE JORGE HENRIQUE MANTOVANI GUERREIRO, DIRETOR PRESIDENTE DA SULAMERICANA

A responsabilização solidária da Sulamericana restou confirmada pelo Acórdão Recorrido e não foi objeto de Recurso Voluntário. Sobre este aspecto, foi confirmada a unicidade negocial, patrimonial e gerencial da Sulamericana com a Santa Luzia, o que somente seria possível se o administrador de fato de ambas fosse a mesma pessoa.

O Relatório Fiscal trouxe à baila uma série de fatos para demonstrar que tal gestão unificada era comandada por Jorge, responsabilizando-o com base nos artigos 124, I e 135, III do CTN.

As constatações fiscais foram encampadas pelo Acórdão Recorrido, por exemplo:

- Conforme declarações prestadas por pessoas que trabalharam nas empresas, o Sr. Jorge era quem de fato estava à frente da administração dos negócios, sendo citado como superior hierárquico das pessoas que executavam atividades de administração na Santa Luzia S/A e Diretor-Presidente da Sulamericana;
- A Sulamericana pagou em espécie empréstimo contraído pela Santa Luzia junto ao Sr. Flávio Gutierrez Giesteira, sendo o recibo de pagamento de R\$ 1.427.956,00 assinado pelo Sr. Jorge Henrique Mantovani Guerreiro, o que demonstra que o Sr. Jorge Henrique participou da transação que motivou o pagamento;
- A Santa Luzia pagou aquisições realizadas pela Sulamericana junto às fornecedoras Aparas Vilhena Ltda e Aparas de Papel Campinas Ltda;
- A Sulamericana é a locatária do prédio onde está estabelecida a Santa Luzia

O Recurso Voluntário, ao seu turno, reprisou parte das razões de impugnação, asseverando que:

- a) A responsabilidade da Santa Luzia não se confunde com as obrigações da Sulamericana, da qual era diretor.
- b) A autuação decorreu de atos e recaiu sobre fatos com relação aos quais não teve qualquer participação, já que a autuação se deu por arbitramento e com base na receita conhecida que embora em parte considerada omitida da apuração de tributos federais foi apurada a partir das notas fiscais eletrônicas emitidas pela empresa Santa Luzia, e não pela Sulamericana da qual era diretor;
- c) Não se demonstrou, assim, sua atuação direta e dolosa na prática dos fatos geradores.

Enfrentaremos tais argumentos um a um.

A alegação “a” é improcedente, pois demonstrou-se cabalmente a unicidade negocial, patrimonial e gerencial da Sulamericana com a Santa Luzia, comprovando o interesse jurídico comum de ambas. Essa unicidade somente foi possível pois o administrador de fato de ambas era a mesma pessoa, no caso, o Sr. Jorge, que comprovadamente atuou diretamente em atos dentre os identificados como ocultados dolosamente pela estrutura dos lançamentos contábeis da Santa Luzia.

Por exemplo, o inexplicado pagamento de débito contraído pela Santa Luzia junto ao Sr. Flávio Gutierrez Giesteira no valor de R\$ 1.427.956,00, feito pela Sulamericana, de quem Jorge era diretor-presidente, em espécie, com recursos não contabilizados e por operação tampouco escriturada, comprova que a gestão unificada era por ele liderada.

A alegação “b” tampouco procede, pois justamente a ocultação de variadas movimentações, como a utilizada de exemplo no parágrafo acima, foi a causa do arbitramento e evidenciava também a omissão de receitas igualmente captada pela autuação, ou seja, a atuação de Jorge relacionava-se intimamente com as causas da autuação e também da qualificação da penalidade.

Por fim, a alegação “c” é improcedente, pois, sua atuação direta restou comprovada documentalmente, assim como por meio dos depoimentos de funcionários que o apontaram como administrador de fato de ambas, como reconhecido pelo Acórdão Recorrido.

Sendo desnecessário dizer mais, nego por estas razões provimento ao Recurso Voluntário.

3.3 RECURSO VOLUNTÁRIO DE REGINALDO E ROBENILSON

Segundo a fiscalização, Reginaldo e Robenilson seriam sócios laranjas do contribuinte Santa Luzia, constatação que decorreu de uma série de fatos expostos no Relatório Fiscal, como a falta de efetiva remuneração pelo cargo de diretor, a baixa remuneração estipulada (embora não paga) pelo exercício de cargo de elevada relevância, o desconhecimento de ambos pelos funcionários da empresa, a falta de informação da participação societária em suas DIRPFs, a incompatibilidade do patrimônio pessoal dos sócios com as movimentações financeiras da sociedade contribuinte, dentre outros elementos relacionados no Relatório Fiscal.

Diante disso, a fiscalização conclui literalmente que Reginaldo e Robenilson seriam interpostas pessoas (laranjas) incluídos no contrato para desvincular a responsabilidade da Sra. Soheyla.

A despeito dessas constatações, ambos foram responsabilizados com base no art. 135, III do CTN.

O Recurso assevera que essa responsabilização seria equivocada, pois não se lhes imputou nenhuma conduta que configurasse infração à Lei, contrato social ou estatuto, faltando a individualização da conduta demandada pela jurisprudência administrativa e pelo RESP nº 1.101.728-SP, jugado sob a sistemática dos recursos repetitivos, vinculante à administração e ao CARF.

Penso assistir razão aos Recorrentes.

Devemos avaliar se o artigo 135, III do CTN deve levar à responsabilização dos laranjas, que a despeito de figurarem formalmente como sócios administradores, no caso em questão materialmente não ocuparam tal posto, e ainda se os requisitos demandados por esse dispositivo mostram-se presentes.

No caso, não se identifica a individualização da conduta necessária à responsabilização dos administradores com base no art. 135 do CTN, o que enseja o afastamento da responsabilidade.

Não bastasse a falta de individualização das condutas supostamente dolosas, também seria necessário demonstrar cabalmente o dolo específico dos administradores, o que não foi feito.

Na realidade, entendo que não foi possível à acusação individualizar as condutas e demonstrar o dolo específico, justamente porque, conforme defende a própria acusação, ambos na realidade eram meros laranjas, não atuando materialmente nem como sócios nem mesmo como administradores, o que impede sua responsabilização com fundamento no art. 135, III do CTN.

Nesse contexto, entendo que a adequada responsabilização demandaria enquadramento no art. 124, I do CTN e a demonstração da existência de interesse jurídico em comum com a sociedade.

De todo modo, o Relatório Fiscal não demonstra qualquer harmonia de interesses, quanto menos a vinculação do genericamente alegado dolo dos laranjas ao dolo da sociedade. Pelo contrário, a fiscalização constata que nem mesmo a ínfima remuneração prevista para a atuação de ambos na diretoria lhes foi paga, o que impede concluir que ambos tivessem auferido qualquer vantagem financeira pela atuação de laranjas, ou que estivessem sequer cientes da condição de laranjas, já que nem mesmo em suas declarações de imposto de renda informavam a participação na Santa Luzia.

Assim, entendo insuficiente a fundamentação jurídica da responsabilização de ambos e, no mérito, improcedente.

4 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer dos Recursos Voluntários para rejeitar as preliminares de nulidade, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do Contribuinte para reduzir a multa ao patamar de 100%, dar provimento ao Recurso Voluntário de Reginaldo e Robenilson, e negar provimento ao Recurso Voluntário de Jorge.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah

VOTO VENCEDOR

Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha, redatora designada

Após os debates desenvolvidos na sessão de julgamento, a maioria deste colegiado acompanhou o Conselheiro relator pelas conclusões no que se refere à qualificação da multa de ofício e ao afastamento da responsabilidade solidária dos Senhores Reginaldo e Robenilson. Desse modo, fui designada como redatora do voto vencedor para esse ponto da decisão, nos termos do art. 114, §2º, I, e §9º, do RICARF.

Conforme narra o relatório, no presente caso, a autoridade fiscal arbitrou o lucro em razão da imprestabilidade da escrituração da empresa, após verificar que ela registrava movimentação incompleta, ante a ausência da contabilização de várias notas fiscais eletrônicas,

além de diversas contas que possuíam lançamentos pelos valores acumulados mensais ou com históricos genéricos, impossibilitando a identificação das transações efetuadas. Essas constatações também levaram à apuração de omissão de receitas mensurada por aferição direta a partir das notas fiscais eletrônicas emitidas.

A controvérsia instalada no colegiado cingiu-se a analisar se, tendo sido adotado o arbitramento do lucro, neste caso, de forma relacionada com as fraudes identificadas, ainda assim estaria caracterizada a conduta dolosa apta a justificar a multa qualificada. O Conselheiro relator vislumbrou o nexo entre o dolo específico e a causa do arbitramento: ou seja, diferentemente de como votou no processo nº 13888.723619/2014-11, entendeu que a fraude detectada influenciou diretamente a apuração do tributo, já que a autuação se deu por arbitramento, não apenas pela constatação de imprestabilidade da escrita, mas também por ter sido identificada omissão dolosa de receitas, sendo que “as práticas dolosas e fraudulentas apontadas pela fiscalização guardam relação com os autos de infração ao fim e ao cabo lavrados.”

Ao longo dos debates, o i. relator esclareceu entender que o dolo empresarial identificado precisa estar diretamente ligado à causa que levou o fisco a arbitrar o lucro da empresa. Caso não haja essa relação direta, esse dolo estaria “diluído” pelo fato de o montante do lucro ter sido estimado por presunção legal (arbitramento), que, tal como ocorreu no processo nº 13888.723619/2014-11, não se deu diretamente em função desse dolo, mas por imprestabilidade da escrituração, que não continha a demonstração de resultados do Exercício.

Ou seja, neste caso, mesmo tendo sido comprovado o dolo na prática de fraude, se essa conduta não se relacionasse diretamente com a autuação e fosse irrelevante para a adoção do arbitramento, não haveria razão para manter a multa qualificada.

Todavia, a corrente vencedora, que reflito neste voto, entende que a metodologia de apuração do crédito tributário não elimina nem absorve a gravidade das condutas dolosas constatadas.

A aplicação da multa agravada depende da comprovação do dolo qualificado, não da modalidade de lançamento em si, ou do fato de o arbitramento ter se fundamentado da prática dolosa de fraude.

Ainda que o fisco tivesse recorrido ao arbitramento para calcular a base tributável (dada a imprestabilidade dos livros), sem relacionar a metodologia com o dolo empresarial constatado, isso não descaracteriza a intenção dolosa subjacente às falsidades perpetradas.

Nesse contexto, restando demonstrado o evidente intuito de fraudar o fisco, a multa de ofício qualificada de 150% mostra-se devida, em conformidade com a lei. Os precedentes deste Conselho corroboram que é cabível a imposição da multa qualificada sempre que comprovada a conduta dolosa de sonegação ou fraude pelo contribuinte. Não se trata de presunção, mas de inferência lastreada em provas concretas: diferentemente dos casos em que a omissão de receitas é apurada apenas por presunções legais (por exemplo, depósitos bancários

não justificados) – hipóteses em que não se poderia agravar a multa sem outros elementos –, aqui há materialidade de fraude.

Inclusive, a Súmula CARF nº 25 dispõe expressamente que a presunção legal de omissão de receita, por si só, não autoriza a multa qualificada, sendo necessária a comprovação de alguma das hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64 (dolo específico). Ou seja, o CARF firmou entendimento de que mero arbítrio por indícios não basta – exige-se prova do ardil. No caso em julgamento, essa prova restou cabal: as aquisições simuladas configuram fraude tributária dolosa, atendendo ao requisito para aplicação da penalidade de 150%.

E isso prevaleceria mesmo que o arbitramento não tivesse se dado por esse motivo.

Portanto, superada a divergência quanto ao liame entre o dolo e o arbitramento, conclui-se que a existência de fraude comprovada impõe a manutenção da multa qualificada. O arbitramento da base de cálculo, por si, justamente por ser regime de apuração e não penalidade, não isenta o contribuinte das consequências de seus atos ilícitos. Em suma, verificada a fraude (conluio com fornecedores inidôneos para gerar despesas fictícias), incide a multa de 150% de acordo com a legislação então vigente.

Vale mencionar que, posteriormente aos fatos julgados, a Lei nº 14.689/2023 reduziu o percentual da multa qualificada para 100% nos casos de primeira infração dolosa, mantendo 150% apenas em hipóteses de reincidência – alteração normativa de caráter benéfico que deve ser aplicada retroativamente (art. 106, II, “c”, do CTN).

Essas foram, portanto, as razões para o colegiado acompanhar o relator pelas conclusões, no que se refere à multa qualificada.

Por consequência, o i. relator também foi acompanhado pelas conclusões em relação ao afastamento da responsabilidade imputada aos Senhores Reginaldo e Robenilson, visto que, neste caso, embora tivesse sido mantida a qualificação da multa (por fundamentos diversos entre o entendimento do relator e da maioria do colegiado), não se identificou a comprovação específica de dolo e individualização das condutas dos responsáveis apontados, tampouco se comprovou que eles teria se beneficiado do esquema.

Assinado Digitalmente

Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha