



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13982.720092/2013-14
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.303 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de janeiro de 2021
Recorrente CASA E CIA MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. QUESTIONAMENTO PELA CONTRIBUINTE. LEGITIMIDADE PROCESSUAL. APLICAÇÃO DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Ninguém pode pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico. A pessoa jurídica não pode pleitear, em nome próprio, a exclusão de terceiros do polo passivo da obrigação tributária.

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos. Ausente esta prova, a reiteração da conduta é insuficiente para justificar a exasperação da penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, vencida a conselheira Lívia De Carli Germano que votou por conhecer do recurso em maior extensão, incluindo-se os argumentos de defesa sobre a responsabilidade do coobrigado Sr. Diomar José dos Passos. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidas as conselheiras Andréa Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo que votaram por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por CASA E CIA MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1802-002.545, na sessão de 24 de março de 2015, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

OMISSÃO DE RECEITAS.

Constatada a falta de comprovação da origem e valores creditados em conta corrente bancária do contribuinte, através de documento hábil e idôneo, fica caracterizada a omissão de receitas.

FRAUDE. MULTA DE 150%

Apuradas pelo fisco práticas com a finalidade de ocultar a ocorrência dos fatos geradores, é correta a aplicação da multa de 150%.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro presumido e o faturamento, apurados nos anos-calendário 2009 e 2010 a partir da constatação de receitas escrituradas, além de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, com acréscimo de multa qualificada, e isto depois da exclusão da Contribuinte da sistemática simplificada de recolhimentos com efeitos a partir de 01/01/2009. A autoridade julgadora de 1ª instância declarou improcedentes as impugnações da Contribuinte e dos responsáveis Diomar José dos Passos e Viviane Fátima da Rosa dos Passos (e-fls. 942/965). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial aos recursos voluntários da Contribuinte e dos responsáveis tributários, mas apenas para excluir os valores recolhidos na sistemática simplificada de recolhimentos (e-fls. 1036/1041).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN, que os restituiu sem interposição de recurso especial (e-fl. 1043).

A Contribuinte foi cientificada por via postal em 18/04/2017 (e-fl. 1117), e os responsáveis por meio de editais (e-fls. 1112 e 1116), mas apenas a Contribuinte interpôs recurso especial em 02/05/2017, no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1238/1254, do qual se extrai:

A recorrente, entremeada com a demonstração das alegadas divergências, apresenta também considerações de mérito acerca da necessidade de observação de questões postas em preliminares. Entretanto, tais argumentos não serão aqui analisados, e nem sequer reproduzidos, posto que em nada interferem na demonstração da divergência jurisprudencial, que há de ser feita em juízo prévio de admissibilidade do recurso.

Isto posto, transcreve-se, a seguir, excertos do recurso especial acerca da demonstração das divergências arguidas:

[...]

Conforme visto, são três os pontos sobre os quais argui a recorrente a existência de divergência: (i) autuação por depósitos bancários; (ii) multa qualificada e (iii) responsabilidade solidária dos sócios.

Autuação por depósitos bancários

[...]

Inexistente a divergência jurisprudencial alegada, portanto, com relação a este ponto.

Multa qualificada

Com relação a este ponto, aduz a recorrente que apresentou os extratos bancários solicitados, que não houve utilização de pessoa interposta, nem qualquer conduta ou ato eivado de vício, mas tão somente a descrição de condutas “*que dizem respeito a caracterização de simples omissão de receitas*”, nada obstante o acórdão recorrido faça menção a uma “*série de práticas*” que ensejariam a aplicação da multa qualificada.

Afirma a recorrente que em situações como esta, por ela descrita, o CARF possui jurisprudência em sentido diverso, conforme os paradigmas por ela trazidos a confronto (acórdãos n.º 2202-003.021 e n.º 1301-001.130), nos quais, pelas ementas e excertos transcritos pela recorrente, manifesta-se o entendimento de que, não havendo nos autos elementos de convicção acerca da prática de fraude, mas tão somente a *simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos*, ou a *presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos*, descabe a aplicação da multa qualificada.

Analisando o acórdão recorrido, verifica-se que o único excerto do voto condutor que trata da multa qualificada é o que a seguir se transcreve, *verbis*:

“No tocante à aplicação de multa, entendo que o percentual de 150% deva ser aplicado apenas nos casos previstos nos artigos 71,72 e 73 da Lei n.º 4.502 de 1964, quando há o intuito de fraudar. No caso dos presentes autos, não envolve uma simples apuração de omissão de receitas com base em presunção legal (o que afastaria a qualificação da multa), mas sim a constatação de uma série de práticas para ocultar a ocorrência dos fatos geradores de tributos decorrentes das receitas omitidas, tendo o Recorrente deixado de declarar a totalidade dos tributos e efetuar os recolhimentos das diferenças respectivas.

Portanto, correta a aplicação da multa no percentual de 150% em decorrências das situações descritas nos autos.”

Verifica-se, portanto, que o acórdão efetivamente não faz menção expressa, no próprio voto, a quais práticas teriam sido utilizadas “*para ocultar a ocorrência dos fatos geradores de tributos*”, apenas referindo que esta “*série de práticas*” estaria contida “*nos autos*”.

Pois bem. Analisando-se, então, o Termo de Verificação e de Encerramento da Ação Fiscal, transcreve-se a seguir o excerto que descreve as condutas as quais, na visão do fisco (e do acórdão recorrido), conduziram à aplicação da multa qualificada, *verbis*:

“4. DA MULTA DE OFÍCIO

Para a **Infração n.º 001 - OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA**, no auto de infração do IRPJ, bem como, em seus reflexos, que se originou da omissão de receitas amiudadas nos itens “2” e “3” acima, a juízo destas Autoridades Fiscais, a autuada adotou conduta que teve por desiderato impedir o conhecimento por parte da administração tributária do total das exações devidas pela empresa em epígrafe, mediante as seguintes ações/omissões durante os anos-calendários de 2009 e 2010.

- a) Não escriturar e registrar em seus livros contábeis e/ou Livro Caixa a totalidade das receitas auferidas;
- b) Não escriturar e registrar em seus livros contábeis e/ou Livro Caixa a totalidade da movimentação bancária de contas mantidas sob a sua titularidade;
- c) Declarar nas DASN ac 2009 e 2010 (em anexo), enquanto receitas, valores inferiores aos efetivamente auferido.

As ações/omissões da autuada que levaram a fiscalização a fixar a multa de ofício em 150 %.

A inércia do contribuinte fez com que o Estado tivesse de movimentar sua máquina de fiscalização detectar tais omissões sob pena de ver perecer o seu direito.

É na omissão do contribuinte ou na prestação de informações falsas que reside a fraude que justifica o percentual da multa ora aplicada, visto que, por meio destas condutas, o contribuinte se esconde na esperança de que o Fisco nada descubra, e assim não possa exercer o seu direito (constituir o crédito tributário) no prazo decadencial, acarretando assim prejuízos aos cofres públicos.

Relevante notar que a conduta adotada pelo contribuinte se materializa por todo o período abrangido por esta autuação, anos-calendários de 2009 e 2010.

Por tudo o exposto, conclui-se que o autuado incorreu no disposto nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais definem a conduta de sonegação e fraude.”

Em síntese, portanto, as condutas ditas fraudulentas seriam a não escrituração da totalidade das receitas/movimentação bancária, e a declaração ao fisco a menor, ocorridas ao longo de dois anos calendários. Verifica-se não haver no acórdão recorrido qualquer menção à *relevância/significância* do montante omitido (em relação à parcela declarada), nem tampouco a uma *reiteração da conduta* (a qual, no máximo, poderia ser *inferida* a partir da menção feita ao fato de que a autuação abrange *dois anos calendários*).

No caso do primeiro paradigma (acórdão 2202-003.021), colhe-se dos excertos transcritos pela recorrente, assim como da leitura de seu inteiro teor, que as condutas ditas fraudulentas, pelo fisco, naquele caso, eram substancialmente as mesmas acima mencionadas, com a diferença, apenas, de que o acórdão paradigma menciona que estaria em jogo um *“montante muito significativo”* (o que seria, assim, um *“agravante”* com relação ao caso dos autos, que, conforme visto, nada menciona a respeito).

Além disto, é possível verificar-se que, no caso paradigma, a autuação também contempla *dois anos calendários*, e que a tributação também se deu sobre depósitos bancários de origem não comprovada, tal qual como ocorreu no caso dos autos.

São, portanto, suficientemente semelhantes as situações fáticas, sendo divergentes as decisões proferidas, pois no acórdão paradigma a multa foi desqualificada.

Do mesmo modo, no caso do segundo paradigma (acórdão 1301-001.130), colhe-se dos excertos transcritos pela recorrente, assim como da leitura de seu inteiro teor, que as condutas ditas fraudulentas, pelo fisco, naquele caso, também eram substancialmente as mesmas ao norte mencionadas.

Para resumir, a autuação também se deu (em parte) sobre depósitos bancários de origem não comprovada, sendo que foi justamente sobre esta parte que foi imposta a multa qualificada, e a autuação abrangeu, igualmente, *dois anos calendários*, conforme se verifica no seguinte excerto do voto proferido naquele acórdão, *verbis*:

“A multa qualificada de 150% foi aplicada para todo o ano-calendário de 2007, e, relativamente ao ano-calendário de 2006, incidiu, apenas, sobre a receita omitida derivada dos depósitos bancários de origem não comprovada (à parcela apurada por meio do Livro Registro de Apuração do ICMS foi aplicada a multa de 75%).”

Observa-se, ainda, que, no ano-calendário de 2006, a fiscalizada não havia sequer apresentado os livros de escrituração obrigatória, embora tivesse declarado alguns valores como devidos em DCTF (os quais foram abatidos quando do lançamento efetuado). E que, no ano-calendário de 2007, a fiscalizada havia apresentado declaração “zerada”, e, além disto, não havia declarado qualquer valor em DCTF.

Neste sentido, os seguintes excertos daquele voto, *verbis*:

“No ano-calendário de 2006, na medida em que a fiscalizada não apresentou os livros de escrituração obrigatória, os lançamentos do IRPJ e da CSLL foram efetuados por meio do arbitramento do lucro. Na receita bruta considerada para fins de arbitramento, foram computados valores registrados no Livro de Apuração do ICMS e depósitos de origem não comprovadas, tendo sido deduzidos os montantes de imposto e de contribuição declarados em DCTF.

Para o ano-calendário de 2007, a Fiscalização constatou que a contribuinte apresentou Declaração de Informações (DIPJ) sem indicação de valor (ZERADA), apontando como forma de tributação o LÚCRO REAL TRIMESTRAL. Diante da impossibilidade de identificação da movimentação bancária na escrituração apresentada (Livro Diário e Razão), os lançamentos tributários do IRPJ e da CSLL, a exemplo do procedimento adotado em relação ao ano de 2006, foram efetivados com base no lucro arbitrado. Da mesma forma, a receita bruta considerada para fins de arbitramento levou em conta valores registrados no Livro de Apuração do ICMS e depósitos de origem não comprovada. Não foram identificados valores declarados em DCTF.”

São, portanto, substancialmente semelhantes as situações fáticas analisadas nos acórdãos confrontados (recorrido e segundo paradigma), sendo divergentes as decisões proferidas, pois neste paradigma a multa *também* foi desqualificada (tal como o foi no primeiro paradigma).

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria.

Responsabilidade solidária dos sócios

Com relação a este ponto, aduz a recorrente que o acórdão recorrido não apresentou detalhamento algum do “*modo de agir com excesso de poderes ou infração à lei por qualquer um dos sócios*”, havendo, mais uma vez, tão somente a descrição de “*mera apuração de suposta omissão de receitas*”.

Afirma a recorrente que em situações como esta, por ela descrita, o CARF possui jurisprudência em sentido diverso, conforme os paradigmas por ela trazidos a confronto, nos quais, pelas ementas e excertos transcritos pela recorrente, manifesta-se o entendimento de que, não havendo a descrição específica da conduta do sócio que, “*guardando nexos de causalidade com a subtração à tributação dos valores apurados (...) capazes de demonstrar a sua efetiva participação nas infrações detectadas*” (acórdão n.º 1301-001.130), ou então de que, não havendo “*notícia de um único ato praticado pelos responsáveis tributários em proveito próprio*” ou de que “*fora usado recursos da empresa para pagamento de obrigações particulares dos sócios ou de pessoas vinculadas aos sócios*” (acórdão n.º 1402-001.042), descaberia a inclusão do(s) sócio(s) no pólo passivo da obrigação tributária constituída.

Analisando o acórdão recorrido, verifica-se que o voto condutor, ao tratar da responsabilidade tributária é, de fato, bastante sucinto e lacônico, não fazendo efetivamente a descrição de quaisquer condutas específicas tais quais as reclamadas pela recorrente, conforme argumentação por ela apresentada desde a fase impugnatória do litígio (e reiterada quando da interposição do recurso voluntário).

Limita-se o acórdão recorrido a apenas informar não ser possível acolher o pleito da recorrente de afastamento da responsabilidade tributária pois a identificação do(s) sujeito(s) passivo(s) solidário(s) é atribuição da fiscalização, entendimento o qual permite inferir que a responsabilização destes decorreria apenas do fato de serem sócios ao tempo das infrações praticadas.

Mais uma vez, recorrendo-se ao Termo de Verificação e de Encerramento da Ação Fiscal, transcreve-se a seguir o excerto que descreve a imputação de responsabilidade tributária no caso concreto, *verbis*:

“Entendemos que os administradores abaixo indicados devem ser responsabilizados enquanto sujeitos passivos solidários da presente autuação segundo regra inscrita no artigo 135 inciso III da Lei n.º 5.172 de 1966 - CTN, in *verbis*:

(...)

A conclusão destas autoridades fiscais se arrima no suporte fático e jurídico abaixo delineados, visto que a empresa CASA E COMPANHIA MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA-ME incorreu no tipo penal descrito no artigo 71 da Lei n.º 4.502/64, que assim assevera:

(...)

Essas condutas omissivas (omitir, deixar de) são executadas com o propósito de impedir que o fisco tome conhecimento da ocorrência de fatos geradores da obrigação tributária principal.

Por sua vez o artigo 1º da Lei n.º 8.137/90 dispõe que: (...)

Feitas estas considerações, e com arrimo no artigo 135 inciso III da Lei n.º 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional - CTN, é de se concluir que os sócios-administradores acima listados devem ser considerados responsáveis solidários pela presente autuação.”

Em síntese, portanto, efetivamente a responsabilização tributária, no caso dos autos, decorreu do fato de os apontados serem sócios ao tempo das infrações praticadas, infrações estas às quais fora imputada a multa qualificada por fraude/sonegação.

Ao analisar-se o primeiro paradigma (acórdão 1301-001.130, mesmo acórdão utilizado como segundo paradigma da divergência com relação à multa qualificada, pelo que a situação fática já se encontra aqui parcialmente delineada), colhe-se dos excertos transcritos pela recorrente, assim como da leitura de seu inteiro teor, que a situação fática lá delineada pelo fisco, para fins de imputação da responsabilidade solidária ao sócio, é substancialmente equivalente à verificada no caso concreto.

Neste sentido, os seguintes excertos do voto condutor daquele paradigma, em que a responsabilidade tributária é analisada — e afastada — pelo colegiado, *verbis*:

“No que tange à responsabilidade tributária solidária imputada à Sra. Tatiane Maronez, embora discorde da linha argumentativa utilizada na peça recursal, eis que **a imputação da responsabilidade em questão fundou-se, especificamente, nas infrações fiscais apuradas por meio da ação fiscalizadora**, penso que não se encontram reunidos ao processo elementos, mínimos que sejam, da participação da referida sócia nos atos que concorreram para a autuação.

A rigor, a inclusão da Sra. Tatiane Maronez, sócia administradora da fiscalizada, no pólo passivo da obrigação tributária constituída, **deu-se em razão de a Fiscalização ter vislumbrado conduta dolosa na prática da infração e na ausência de manutenção de escrituração obrigatória por parte da contribuinte fiscalizada**.

Contudo, as autoridades autuantes não cuidaram de carrear ao processo elementos representativos da conduta da referida sócia que, guardando nexos de causalidade com a subtração dos valores à tributação, seriam capazes de demonstrar a sua efetiva participação nas infrações detectadas.

Nessa linha, sou pela exclusão da Sra. Tatiane Maronez do pólo passivo da obrigação tributária constituída.” (grifos acrescidos)

Da mesma forma, com relação ao segundo paradigma (acórdão 1402-001.042), transcreve-se a seguir os mesmos excertos do voto ali proferido que foram transcritos pela recorrente, e que permitem verificar que a situação fática ali analisada é substancialmente equivalente à verificada no caso concreto, ao passo que a decisão final, contudo, se deu em sentido divergente, *verbis*:

“No caso dos autos não se tem notícia de um único ato praticado pelos responsáveis tributários em proveito próprio. Igualmente, não se tem notícias de que fora usado recursos da empresa para pagamento de obrigações particulares dos sócios ou de pessoas vinculadas aos sócios. Em momento algum a autoridade fiscal apontou a existência de eventual recurso pertencente à empresa creditado em conta dos sócios ou desviados em poder destes. Também não descreveu conduta destes agindo com excesso de poderem em detrimento da empresa ou em proveito próprio.

O argumento de que por serem administradores os sócios contribuíram nas irregularidades que levaram às declarações fraudulentas mostra-se genérico e não vinculado à conduta específica. Se a empresa, representada por seus sócios, tivesse depositado os recursos em conta particular dos sócios ter-se-ia situação passível de caracterização da responsabilidade solidária desates.” (grifos acrescidos)

São substancialmente semelhantes, portanto, as situações fáticas analisadas nos acórdãos confrontados (recorrido e paradigmas), sendo divergentes as decisões proferidas, pois nos paradigmas a responsabilidade tributária foi afastada, ao passo que no acórdão recorrido ela foi mantida.

Por conseguinte, deve ter seguimento o recurso com relação a esta matéria.

Conclusão

Pelo exposto, opino no sentido de que se deva **DAR SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial do sujeito passivo (art. 68 do RICARF), com relação às matérias “multa qualificada” e “responsabilidade solidária dos sócios”.

Cientificados, a Contribuinte e os responsáveis tributários não apresentaram agravo (e-fls. 1257, 1260 e 1263).

Primeiramente a Contribuinte aduz que, relativamente à *multa qualificada*, deve ser observada a questão posta em *PRELIMINAR*, porquanto é necessário o sobrestamento deste feito até que seja julgado o *RE 736090/SC*, que teve sua repercussão geral reconhecida pelo *STF*, uma vez que o objeto desse processo judicial, referente apuração de natureza confiscatória da multa qualificada de 150%, possui relação direta de prejudicialidade com este *REsp*. Adiciona, ainda, em preliminar, que requer a exclusão do *ICMS* da base de cálculo do *PIS* e da *COFINS* na eventualidade de restar algum valor a ser pago pelo Contribuinte confirme já decidido pelo *STF*.

Na sequência, na parte admitida de seu recurso especial, aduz que *não houve em nenhum momento a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. Pelo contrário todas as condutas descritas nos atos fiscais dizem respeito a caracterização de simples OMISSÃO DE RECEITAS*. Destaca que as intimações foram atendidas no curso da ação fiscal, os extratos bancários foram solicitados, não houve utilização de pessoa interposta, somente houve a alegada omissão de receitas e a decisão recorrida ainda determinou o abatimento dos tributos recolhidos no regime simplificado.

Conclui, assim, que a decisão recorrida ao aplicar a multa qualificada desconsiderou a necessária comprovação fática da fraude e desta forma interpretou o art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996 de forma divergente dos acórdãos indicados e das próprias Súmulas 14 e 25 (vinculante) do *CARF*.

Quanto à responsabilidade tributária, aduz que não há *qualquer apontamento sobre qual seria a participação dos sócios que caracterizaria infração à lei*. Reitera que *no caso dos autos houve mera apuração de suposta omissão de receitas*, e defende que *há necessidade de elementos representativos da efetiva participação dos sócios (nexo de causalidade) nas infrações detectadas*.

Os autos foram remetidos à PGFN em 06/04/2019 (e-fls. 1290), e retornaram em 18/04/2019 com contrarrazões (e-fls. 1291/1299) nas quais a PGFN defende a manutenção da multa qualificada com base nos fundamentos expostos no acórdão recorrido, e acrescenta que:

A utilização de um padrão de procedimento sistemático, ao longo de vinte e quatro meses (reiteração) com o escopo de exonerar-se do pagamento de tributos à Fazenda Pública, deixa evidente a voluntariedade da conduta adotada pela empresa, o que a inclui na categoria delituosa de sonegação fiscal, que encontra definição no art. 71 da Lei n.º 4.502/64, verbis:

[...]

O sujeito passivo, ao declarar e pagar, de forma continuada, valores expressivamente menores, que aqueles resultantes de sua atividade empresarial, agiu de forma a encobrir do Fisco os verdadeiros aspectos da situação de fato, sobre a qual incidiu a norma tributária, com o intuito único de dificultar ou impedir que a autoridade fiscal detectasse a infração cometida. A reiteração desta conduta configura, sem dúvida, a existência do dolo.

O fato de os valores sonegados constarem da escrita fiscal da contribuinte não tem o condão de alterar a realidade dessa conduta. A inclusão em declaração de valores inferiores às receitas realmente auferidas ao longo do período de 2009 e 2010 amolda-se perfeitamente aos tipos legais previstos nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64. O que caracterizou o real intuito de fraude foi o *modus operandi* da empresa, o que afasta totalmente a possibilidade de ocorrência de erro de fato.

Se a contribuinte, deliberadamente, impediu o conhecimento dos débitos por parte do Fisco, com o fim de não pagar parcela dos tributos devidos sobre a receita auferida, caracterizada está a figura do dolo que impõe a multa de ofício qualificada.

A multa de 150% foi aplicada porque o sujeito passivo denotou o consciente intuito de pagar menos tributos com a sua reiterada conduta nos anos-calendário fiscalizados, materializando-se as hipóteses dos arts. 71 e 73 da Lei n.º 4.502/1964.

A qualificação da multa de ofício, no caso em exame, encontra perfeito amparo no então vigente artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007), cujo teor é o seguinte:

[...]

O elemento subjetivo da conduta adotada pela empresa é o dolo genérico que se apresenta como a vontade consciente e livre de omitir a informação, ou de prestá-la de forma adulterada, vale dizer, falsa, não verdadeira. Além do dolo genérico, no presente caso também se verificou o dolo específico caracterizado pela vontade voltada à redução de tributo, além de manter-se irregularmente em sistema de pagamento de tributos mais benéfico, no caso o Simples.

[...]

Tudo considerado, conclui-se que a contribuinte:

- i) praticou atividade ilícita comprovada, consistente na declaração reiterada de valores menores que aqueles resultantes de sua atividade empresarial, motivo pelo qual foi devidamente aplicada pela fiscalização a multa de 150%;
- ii) como resultado de sua conduta dolosa, houve evidente prejuízo ao erário;

ii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática;

iv) a conduta realizada repetidamente demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

Quanto à responsabilidade tributária de Diomar José dos Passos e Viviane Fátima da Rosa dos Passos, aduz que:

Importante ressaltar que, em momento algum de sua defesa, os responsáveis em questão buscam provar que a condição de efetivos administradores, que lhe foram atribuídas, não condiz com a verdade. Ao contrário, apenas alegam de a decisão recorrida não descreve especificamente a conduta dos sócios capazes de demonstrar a sua efetiva participação nas infrações detectadas.

[...]

É da dicção do art. 135 do CTN que a solidariedade do diretor, gerente ou representante, pela dívida da sociedade, se manifestará, quando comprovado que, no exercício de sua administração, foram praticados atos contemplados pelo comando legal citado, porém com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Assim, para que haja a subsunção da norma do art. 135, inc. III do CTN, segundo o qual há responsabilidade solidária da empresa fiscalizada e do administrador, temos que perquirir a presença de dois elementos: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição.

Ora, a autuação, e a devida exclusão do Simples em razão dessa, deu-se por mediante as seguintes ações/omissões durante os anos calendário de 2009 e 2010:

- a) Não escriturar e registrar em seus livros contábeis e/ou Livro Caixa a totalidade das receitas auferidas;**
- b) Não escriturar e registrar em seus livros contábeis e/ou Livro Caixa a totalidade da movimentação bancária de contas mantidas sob a sua titularidade;**
- c) Declarar nas DASN ac 2009 e 2010 (em anexo), enquanto receitas, valores inferiores aos efetivamente auferido.**

As ações/omissões acima estampadas deram-se por obra dos sócios, que tinham poder de administração, o que demonstra suficientemente que os seus sócios agiram com excesso de poder e em afronta à legislação, devendo ser responsabilizados, com base no art. 135, III.

Diante dessas evidências, não se está tratando aqui, por óbvio, de "mero inadimplemento", como alegado pelos recorrentes. Ora, o crédito lançado pela fiscalização em auto de infração não é um crédito de "mero inadimplemento", visto que, se houve autuação é porque, segundo a administração fazendária federal, houve infração à lei, havendo, portanto, um ato ilícito do ponto de vista tributário e por esta razão, autorizada está a imputação de responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica. *(destaques do original)*

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte não pode ser integralmente conhecido na parte admitida. Isto porque os questionamentos dirigidos à responsabilidade tributária imputada a Diomar José dos Passos e Viviane Fátima da Rosa dos Passos não foram por estes formulados, mas sim pela Contribuinte, em petição assinada por Diomar José dos Passos, mas na condição de representante legal da pessoa jurídica, e não em nome próprio.

O antigo Código de Processo Civil, instituído pela Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, já firmava que para propor ou contestar ação é necessário ter interesse e legitimidade (art. 3º). E mais: que *ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei* (art. 6º). Na mesma linha é o disposto no art. 18 do Novo Código de Processo Civil.

Desse modo, em caso de pluralidade de sujeitos no polo passivo do lançamento tributário, cada qual poderá defender-se **em nome próprio** da exigência fiscal assim constituída, quer pessoalmente quer por meio de representante regularmente constituído nos autos, por competente instrumento de mandato.

Aliás, a discordância da pessoa jurídica quanto à atribuição de responsabilidade a seus sócios e administradores mostra-se incompatível com os interesses da própria pessoa jurídica em ver liquidado, pelo responsável, o crédito tributário lançado.

Neste sentido é a jurisprudência majoritária na 1ª Seção de Julgamento:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA. FALTA DE LEGITIMIDADE RECURSAL DA CONTRIBUINTE. NÃO CONHECIMENTO.

Não há que se aproveitar a parte do recurso voluntário referente à responsabilização tributária das pessoas físicas que são os sócios da empresa, vez que a peça de defesa foi interposta pela pessoa jurídica, sujeito passivo direto da autuação fiscal. Falece legitimidade à contribuinte para pleitear em nome próprio direito alheio. Uma vez ausente o interesse recursal, mostra-se imprópria a pretensão de se questionar a responsabilidade tributária imputada a terceiros. (*Acórdão 1103-000.982, de 04/12/2013*)

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E DE LEGITIMIDADE DE PARTE.

A pessoa jurídica, apontada no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir nem legitimidade de parte para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco a pessoas físicas, as quais não interpuseram impugnação nem recurso voluntário. A falta de interesse de agir se evidencia porque, qualquer que fosse a decisão a ser tomada acerca dessa matéria, inexistente dano ou risco de dano aos interesses da pessoa jurídica. E, por não ter direitos ou interesses passíveis de serem afetados pela decisão a ser adotada quanto a esse ponto, não se qualifica como parte legítima, não podendo pleitear direito alheio em nome próprio.

Não se há, portanto, de conhecer desse pedido. (*Acórdão 1201-001.775, de 21/06/2017*)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FALTA DE LEGITIMIDADE E INTERESSE DE AGIR. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.

A recorrente não possui legitimidade e interesse de agir para questionar a atribuição da responsabilidade tributária solidária efetuada pelo Fisco às pessoas físicas e jurídica

relacionadas no Termo de Sujeição Passiva Solidária e que ainda não foram cientificadas do acórdão de impugnação. A matéria relativa à responsabilidade tributária constante do recurso voluntário da contribuinte não deve ser conhecida. (*Acórdão 1301-002.279, de 11/04/2017*)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ILEGITIMIDADE.

Cabe ao sócio indicado no Termo de Sujeição Passiva a apresentação, em seu nome, dos argumentos de defesa, revelando ilegitimidade passiva a insurgência da pessoa jurídica contra o referido feito. (*Acórdão 1301-002.577, de 16/08/2017*)

SUJEIÇÃO PASSIVA. RECURSO INTERPOSTO PELO CONTRIBUINTE EM FAVOR DO RESPONSÁVEL. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E LEGITIMIDADE. PEDIDO NÃO CONHECIDO.

A pessoa jurídica, apontada no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir ou legitimidade para questionar a responsabilidade tributária atribuída à sua administradora pessoa física. Não se conhece dos argumentos relativos à responsabilidade tributária alegados por parte ilegítima. (*Acórdão 1401-001.817, de 21/03/2017*)

ILEGITIMIDADE DE PESSOA JURÍDICA PARA RECORRER, EM NOME PRÓPRIO, EM FAVOR DOS SEUS SÓCIOS OU ADMINISTRADORES.

A sociedade empresária não possui legitimidade para recorrer, em nome próprio, na defesa de interesse de sócio ou administrador responsabilizado pelo crédito tributário. Isso porque, consoante vedação expressa do art. 6º do CPC, ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei. Dessa forma, como não há lei que autorize a sociedade a interpor recurso contra exigência fiscal constituída em face dela própria, e que também tenha incluído no polo passivo da demanda os seus respectivos sócios ou administradores, tem-se a ilegitimidade da pessoa jurídica para a interposição do referido recurso. Precedente do STJ no REsp 1.347.627-SP, Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 9/10/2013, sob o regime do art. 543-C do CPC. (*Acórdão 1402-001.528, de 04/12/2013*)

LEGITIMIDADE PROCESSUAL. APLICAÇÃO DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Ninguém pode pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico. A pessoa jurídica não pode pleitear, em nome próprio, a exclusão de terceiros do pólo passivo da obrigação tributária. (*Acórdão 9101-002.986, de 07/08/2017*)

Válida a transcrição dos fundamentos do ex-Conselheiro Luís Flávio Neto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.986¹:

A PFN requer seja aplicado ao caso a norma de recurso repetitivo enunciada pelo e. Superior Tribunal de Justiça no acórdão n. 1.347.627/SP. Assim, com a ilegitimidade da pessoa jurídica recorrida para pleitear perante este Conselho a exclusão dos sócios do pólo passivo, a decisão recorrida deveria ser reformada. Em outros termos, requer a PFN que seja reconhecida a definitividade do acórdão prolatado pela DRJ, que concluiu pela responsabilidade solidária em questão, o qual não foi combatido por recurso próprio dos responsáveis, mas apenas por recurso voluntário da pessoa jurídica, ilegítima processualmente para tanto.

A referida decisão prolatada pelo e. STJ restou assim ementada:

PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DO DEVEDOR. A pessoa jurídica não tem legitimidade para interpor recurso no interesse do sócio. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto, e divergiu na matéria a Conselheira Cristiane Silva Costa.

STJ n. 8/08. (REsp 1347627/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/10/2013, DJe 21/10/2013)

O voto condutor do aludido acórdão segue integralmente transcrito:

“VOTO

EXMO. SR. MINISTRO ARI PARGENDLER (Relator):

Os autos dão conta de que, ordenado o redirecionamento da execução contra os sócios, a pessoa jurídica, originariamente acionada, interpôs agravo de instrumento no interesse deles.

‘Ninguém’ está dito no art. 6º do Código de Processo Civil – ‘poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei’.

Quer dizer, a substituição processual depende de expressa previsão legal, e não há lei que autorize a sociedade a interpor recurso contra a decisão que, na execução contra ela ajuizada, inclua no polo passivo os respectivos sócios.

Nesse sentido os precedentes do Superior Tribunal de Justiça (EDcl no AREsp nº 14308, MG, relator o Ministro Humberto Martins, DJe de 27.10.2011; REsp nº 793.772, RS, relator o Ministro Teori Albino Zavascki, DJe de 11.02.2009; AgRg no REsp 976768, MG, relator o Ministro Luiz Fux, DJe 07/05/2008)

Voto, por isso, no sentido de conhecer do recurso especial e de negar-lhe provimento. Após a publicação do julgado, oficie-se aos Tribunais Regionais Federais e aos Tribunais de Justiça, com cópia do acórdão, para o cumprimento do art. 543-C, § 7º, do Código de Processo Civil.”

Tenho dúvidas se o REsp n. 1.347.627/SP apresenta aplicação obrigatória ao caso concreto, especialmente porque se dirige a espécie bem delimitada de ação judicial, qual seja, embargos à execução. Contudo, me parece que o racional da aludida decisão deve ser acolhido no caso.

Note-se que o CPC/73 trazia conhecida regra em seu art. 6o, qual seja:

Art. 6º Ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei.

Aludida regra passou a constar no art. 18 do CPC/2015:

Art. 18. Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico.

Parágrafo único. Havendo substituição processual, o substituído poderá intervir como assistente litisconsorcial.

A observância da referida regra no presente caso decorre também do art. 15 do CPC/2015:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

No presente caso, a pessoa jurídica foi quem requereu, em nome próprio, a exclusão dos responsáveis solidários do pólo passivo da autuação fiscal, padecendo-lhe, portanto, legitimidade para tanto.

Nesse seguir, voto no sentido de também dar provimento a essa parcela do recurso especial da PFN, de forma a restabelecer a responsabilidade tributária em questão.

Ainda, como bem expresso pelo I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no voto condutor do Acórdão nº 1402-001.528, a contribuinte *carece de interesse de agir e legitimidade processual no que tange à responsabilidade tributária atribuída aos sócios, dado que a Lei nº 9.784/99, ao tratar do processo administrativo no âmbito da administração pública federal, estabelece em seu art. 9º, inciso II, o vínculo entre legitimidade e interesse de agir e no*

processo administrativo, ao estabelecer como legitimados aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada.

Neste contexto, tem-se que a exclusão ou não dos sócios incluídos no polo passivo da autuação em nada aproveitaria à recorrente, dada à solidariedade da responsabilidade atribuída, em que o crédito tributário pode ser exigido integralmente de qualquer um dos sujeitos passivos solidários, sem benefício de ordem. Dessa forma, o pedido para exclusão da responsabilidade das pessoas físicas e jurídicas identificadas no Termo de Sujeição Passiva Solidária é desnecessário aos interesses da recorrente pois não lhe adviria qualquer prejuízo se negado ou ganho se provido.

Logo, diante de todo o exposto e considerando a inexistência de dispositivo legal que autorize a recorrente a pleitear direito alheio em nome próprio, bem assim, que a exclusão ou não dos responsáveis do polo passivo é desnecessária aos interesses da recorrente, deve prevalecer aqui, também, a decisão de não conhecer do recurso especial da Contribuinte relativamente à matéria “responsabilidade tributária”.

Quanto à multa qualificada, o recurso especial da Contribuinte deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

Com referência à qualificação da penalidade, esta Conselheira, em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725, assim firmou seus parâmetros para qualificação da penalidade em lançamentos decorrentes da constatação de omissão de receitas:

Concordo integralmente com a I. Relatora no que tange aos efeitos do Ato Declaratório de Exclusão e à exigência do crédito tributário principal. Mas tenho outras razões para concluir pelo afastamento da multa de ofício qualificada, de forma que subsistam apenas os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora.

Os debates havidos durante as sessões de julgamento permitiram-me bem delinear os critérios que adoto para exigência da multa de ofício qualificada.

No primeiro caso apreciado, estivemos frente a um contribuinte que havia omitido significativo volume de receitas, apuradas com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, frente a depósitos bancários de origem não comprovada, concluiu a autoridade lançadora pela existência de valores tributáveis.

A contribuinte apresentara livros contábeis que precariamente reproduziam a movimentação bancária questionada, fazendo transitar a maior parte dos valores apenas por contas patrimoniais, e reconhecendo como receita de vendas somente os valores expressos nas notas fiscais emitidas. Consoante reproduzido pelo I. Relator, a contribuinte limitou-se a argüir, sem qualquer prova documental, que em virtude da natureza perecível das mercadorias, havia operações de revenda de mercadorias que seguiam diretamente do produtor rural para os clientes da empresa, acobertadas pela Nota Fiscal de Produtor Rural; o pagamento ocorria de forma informal, de vez que realizava pagamentos aos produtores rurais e posteriormente recebia de seus clientes a quitação das mercadorias revendidas.

A qualificação da penalidade decorreu do fato de a contribuinte não ter emitido notas fiscais, não ter escriturado a maior parte de suas receitas e não ter declarado à Receita Federal sua efetiva receita, tentando passar a falsa impressão que a sua receita de vendas

de mercadorias foi de apenas R\$ 1.107.598,81, quando na realidade foi de R\$ 7.109.024,52.

Entendi, frente a estes elementos, que se tratava da simples apuração de omissão de receitas, à qual se reporta à Súmula CARF nº 14. O volume de receitas presumidamente omitidas era significativo, e deficiências na escrituração demonstravam a desídia da contribuinte na manutenção de seus assentamentos contábeis. Todavia, embora estes elementos permitissem a imputação de omissão de receitas, eles ainda eram insuficientes para afirmar a intenção dolosa de deixar de recolher tributo. Necessário seria que a Fiscalização investigasse um pouco mais, estabelecendo vínculos concretos entre a movimentação bancária e a atividade operacional da empresa, para assim afirmar que houve a intenção de ocultar receitas tributáveis do Fisco Federal. Evidências como a apuração de depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

No segundo caso apreciado, as receitas omitidas foram apuradas a partir das informações do Livro Registro de Saídas, que apresentava expressivo volume de operações, ao passo que as DIPJ, DICON e DCTF não continham qualquer registro de resultados tributáveis ou débitos apurados. Ainda assim, a Fiscalização circularizou um dos clientes da fiscalizada, e identificou outras operações que sequer haviam sido escrituradas no Livro Registro de Saídas. Ao final, concluiu a autoridade fiscal que apesar de ter auferido vultosa receita, a contribuinte agiu dolosamente com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, apresentando declarações zeradas.

Acompanhei a Turma que, à unanimidade, manteve integralmente o crédito tributário ali exigido, com a aplicação da multa qualificada.

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF nº 14, como antes já mencionei. A distinção deste caso, em relação ao anterior, está na acusação fiscal. A autoridade lançadora justifica a qualificação da penalidade em razão da omissão mediante declaração ao Fisco Federal de somente R\$ 129.557,60 do total de R\$ R\$ 13.947.987,53 das vendas registradas em sua contabilidade, cujo total foi registrado em sua escrituração fiscal e contábil e informado ao Fisco do Estado do Paraná, conforme demonstrado nos subitens "2.3.1", "2.3.2" e "2.3.3", nos quais limita-se a descrever os valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

A autoridade lançadora não acusou a contribuinte de ocultar receitas sabidamente tributáveis, de modo que o litígio não se estabeleceu em relação à intenção da contribuinte em deixar de recolher tributos. A dúvida ganha maior relevo quando observo, no Termo de Verificação Fiscal, que cerca de 50% dos valores omitidos decorrem de CAFÉ DESTIN EXPORTAÇÃO e CAFÉ C/ SUSP PIS-COFINS, cuja exclusão da base de cálculo do SIMPLES Federal poderia decorrer de interpretação da legislação tributária.

Assim, embora entenda que não é o caso de aplicação da Súmula CARF nº 14, concordo com o afastamento da qualificação da penalidade, proposto pela I. Relatora.

Também contrário à qualificação da penalidade foi o entendimento expresso no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.267:

Com referência à qualificação da penalidade em razão da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário

que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou indícios outros que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador*, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que a sua reiteração a ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96, em sua redação original. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

Súmula CARF n.º 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 n.º 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.*

Esclareça-se que, como consignado neste voto, a recorrente invocou a *descrição "auto explicativa" contida nos extratos bancários* para vincular outros depósitos bancários a operações de compra e venda de veículos usados, evidência de vendas sem emissão de nota fiscal, na medida em que as operações assim comprovadas foram admitidas pela Fiscalização como origem de parte dos depósitos bancários. Ocorre que esta circunstância não foi integrada à acusação fiscal acima exposta, acrescida apenas por referências ao significativo descompasso entre a movimentação financeira e as receitas declaradas pelo sujeito passivo, e pela menção ao *grande volume de rendimentos tributáveis* omitidos, mas aí tendo em conta, também, a significativa parcela de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Assim, além da reiteração, a acusação fiscal apenas afirma que a omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada apresenta valores expressivos, constatações que não se prestam como indícios da intenção de omitir receitas sabidamente tributáveis.

Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta. Desnecessário, portanto, apreciar as demais alegações da recorrente acerca da ausência de embaraços à investigação fiscal, da validade da documentação apresentada e necessária desconstituição por parte da Fiscalização, do regular registro contábil dos rendimentos tributáveis, do indevido uso da presunção *hominis* para qualificação da penalidade e das inconsistências verificadas na acusação de sonegação, pois tais argumentos já foram antes refutados no que importa à caracterização da omissão de receitas, bem como para manutenção da multa qualificada sobre a omissão de receitas de intermediação financeira.

Por estas razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

De outro lado, esta Conselheira manteve a qualificação da penalidade no voto condutor do Acórdão n.º 1101-001.144, porque agregados outros elementos às apurações feitas a partir dos depósitos bancários que favoreceram a contribuinte no período fiscalizado:

Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo auçada decorre da constatação de receitas auferidas no

período fiscalizado, mediante confronto dos depósitos bancários com os documentos apresentados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a partir dos quais foi possível constatar que apenas parte das operações foram contabilizadas pela autuada, e que nem mesmo em relação a esta parcela foram declarados ou recolhidos os valores devidos. Diante deste contexto, a autoridade lançadora expôs que:

No que concerne à aplicação da multa proporcional ao valor do imposto, a mesma foi de 150%, por prática, em tese, de infração qualificada como:

1 – Sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/1964), tendo em vista que a contribuinte agiu e omitiu com dolo para impedir e retardar totalmente em relação ao ano-calendário 2001 o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

1.1 – Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (por três anos consecutivos, não entregou a DIPJ, deixando de informar o resultado do exercício, a base de cálculo e o regime de tributação; não informou nenhum valor nas DCTF; não apresentou a escrituração comercial para que houvesse possibilidade de apuração da base de cálculo; não comprovou a origem dos créditos em contas mantidas em instituições financeiras, tendo cabido tal tarefa à fiscalização, tudo evidenciando o intuito de omitir informações, com o fito de eximir-se do pagamento do imposto/contribuições);

1.2 – Das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente (na condição de rede de lojas na exploração do comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, deixou de informar o total das receitas típicas da atividade, inclusive deixando de apresentar declarações, como se não mais estivesse em atividade, sem se importar em esclarecer se os créditos em suas contas bancárias se referiam a esse tipo de atividade ou a outra, levando a fiscalização a apurar os valores pelo regime de lucro arbitrado; ainda, passou toda a rede de lojas a empresa sucessora que, como demonstrado nos anexos, muitas vezes é solidária, ao passo que ambas operaram nos mesmos estabelecimentos comerciais às mesmas épocas; nesse sentido, a autuada desfez-se de todo seu patrimônio comercial, reduzindo a ampla rede a apenas um pequeno estabelecimento no endereço constante do cabeçalho).

Acrescente-se a esta acusação as referências, também trazidas pela Fiscalização, acerca da reiteração desta conduta omissiva por parte da pessoa jurídica SANTEX que, antes da autuada (IMPELCO), foi constituída para operação da marca GR ELETRO:

No ano de 2000 foi requisitado procedimento de fiscalização pelo Ministério Público Federal, onde foi constatada a sucessão de SANTEX por IMPELCO – processos números 10183.004979/00-11 (arquivado por decadência) e 10183.002620/2001-25 (créditos inscritos na Dívida Ativa da União).

Em ambas as ocasiões os procedimentos de fiscalização foram precedidos de ações policiais de busca e apreensão nos estabelecimentos da contribuinte, que sempre usa a marca GR ELETRO, mudando apenas o CNPJ dos estabelecimentos e abandonando o anterior, categoria em que se inclui IMPELCO, furtando-se ao cumprimento das obrigações tributárias.

Contudo, no sistema CNPJ os estabelecimentos matriz e filiais de IMPELCO continuam ativos, em vários dos mesmos endereços da empresa sucessora/solidária, além de haver movimentação financeira em 2002 no valor de R\$ 49.283.060,04, de R\$ 42.620.634,83 em 2003, de R\$ 11.790.083,53 em 2004 e de R\$ 58.836,41 em 2005, não havendo entrega de declarações também para esses anos, confirmando a assertiva de que IMPELCO foi "substituída" paulatinamente por VESLE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA (vide fls. 02 a 04 do ANEXO IV – QUATRO)., aberta em 06/06/2000, considerando que a marca GR ELETRO continuou no mercado, inclusive com inserções na mídia televisiva e propaganda contínua em listas telefônicas, sendo mais recentemente substituída pela marca FACILAR, adotada no início de 2007 por VESLE.

Considerando a forma de apuração, nestes autos, dos fatos tributáveis, não são aplicáveis as Súmula CARF nº 14 e 25, porque não se trata de presunção legal de omissão de receitas, ou de simples apuração de omissão de receitas, e ainda que tenha

havido arbitramento dos lucros, outras evidências foram agregadas para demonstração do intuito de fraude.

Observe-se, ainda, que a recorrente limita-se a argumentar que não houve embaraço à fiscalização (aspecto antes apreciado em sede de recurso de ofício), e nega a existência de dolo apenas em razão da autuação de fundar em presunção. No mais, afirma confiscatória a penalidade subsistente, ao final pleiteando sua redução para 75% *uma vez que reconhecida pelos Nobres Julgadores a quo que: “a contribuinte não causou embaraço à fiscalização, prestando os esclarecimentos que lhe eram possíveis”*. Ocorre que o percentual de 150% está previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 para as exigências de ofício nas quais restar caracterizado o intuito de fraude, aqui presente em razão das evidências reunidas pela Fiscalização acerca da deliberada intenção da contribuinte de, reiteradamente praticando fatos jurídicos tributáveis, deixar de escriturá-los adequadamente de modo a subtraí-los da incidência tributária.

Tais parâmetros orientaram meus votos contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos nº 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Foresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Lívia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 9101-005.083 (Silvia Maria Ribeiro Arruda), 9101-005.084 (Saesa do Brasil Ltda ME), 9101-005.121 (Nadia Maria F. C. de Farias), 9101-005.150 (Ilha Comunicações Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.151 (Pizzaria e Churrascaria Bosque Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.212 (Abbatut Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), e 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Lívia De Carli Germano). De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão nº 9101-004.838 (Guaporé Comércio de Madeiras Ltda) quando constatado que a autoridade fiscal não só estabeleceu o vínculo dos depósitos bancários com receitas da atividade da Contribuinte como também evidenciou *todo o percurso por ele desenvolvido para, consciente e intencionalmente, suprimi-las das bases tributáveis, bem como para ocultar esta conduta por meio da apresentação de declarações com informações falsas e adotar todos os meios evasivos para dificultar o procedimento fiscal. A presunção de omissão de receitas estipulada no art. 42 da Lei nº 9.430/96, em tais circunstâncias, não se destina, propriamente, à determinação das receitas, mas sim à definição do momento de ocorrência do fato gerador, diante da falta de colaboração do sujeito passivo em detalhar as receitas de sua atividade omitidas*. Na mesma linha foi o voto vencedor proferido no Acórdão nº 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto).

No presente caso, as autoridades lançadoras, conforme exposto no Termo de Verificação e de Encerramento da Ação Fiscal às e-fls. 869/878:

- i) relatam as reintimações lavradas para obtenção do Livro Caixa encadernado e os extratos bancários, para além dos demais livros e documentos apresentados pela Contribuinte;
- ii) registram que a Contribuinte apresentou planilhas para comprovação de parte dos depósitos bancários, que foram correlacionados com receitas lançadas nos Livros Caixa,

restando a outra parte deles descrita como “lcto não comprovado” e que assim se prestaram à caracterização de omissão de receitas;

- iii) constata que diante da omissão de *receitas de suas atividades identificadas neste procedimento fiscal* e do fato de *não registrar e tributar os montantes de depósitos bancários em contas bancárias sob sua titularidade*, verificados ao longo de 2009 e 2010, a Contribuinte se sujeitou à exclusão de ofício do Simples Nacional desde janeiro/2009;
- iv) consignam que a falta de prova de origem dos depósitos bancários impõe a conclusão de *que os valores creditados nas contas bancárias antes citadas correspondem a valores alheios à escrituração da empresa, sendo decorrentes de suas atividades normais, e portanto, houve omissão de receitas operacionais decorrentes da venda de mercadorias/produtos*;
- v) registram que a Contribuinte, cientificada da exclusão, optou pela tributação com base no lucro presumido mas ressaltou que esta opção seria incompatível com a possibilidade de questionar a exclusão;
- vi) indicam a fundamentação legal da exigência, demonstram os critérios de cálculo e apontam a aplicação de multa qualificada para os créditos tributários decorrentes da omissão de receitas presumida a partir dos depósitos bancários de origem não comprovada, e de 75% para os créditos tributários decorrentes de *receita da atividade escriturada e não declarada em DIPJ/DCTF*;

Ao final, assim motivam a qualificação da penalidade:

Para a infração n.º 001 – OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA, no auto de infração do IRPJ, bem como, em seus reflexos, que se originou da omissão de receitas amiudadas nos itens “2” e “3” acima, a juízo destas Autoridades Fiscais, a atuada adotou conduta que teve por desiderado impedir o conhecimento por parte da administração tributária do total das exações devidas pela empresa em epígrafe, mediante as seguintes ações/omissões durante os anos-calendários de 2009 e 2010.

- a) Não escriturar e registrar em seus livros contábeis e/ou Livro Caixa a totalidade das receitas auferidas;
- b) Não escriturar e registrar em seus livros contábeis e/ou Livro Caixa a totalidade da movimentação bancária de contas mantidas sob a sua titularidade;
- c) Declarar nas DASN ac 2009 e 2010 (em anexo), enquanto receitas, valores inferiores aos efetivamente auferido.

As ações/omissões da atuada que levaram a fiscalização a fixar a multa de ofício em 150%.

A inércia do contribuinte fez com que o Estado tivesse de movimentar sua máquina de fiscalização a fim de detectar tais omissões sob pena de ver perecer o sue direito.

É na omissão do contribuinte ou na prestação de informações falsas que reside a fraude que justifica o percentual da multa ora aplicada, visto que, por meio destas condutas, o contribuinte se esconde na esperança de que o Fisco nada descubra, e assim não possa

exercer o seu direito (constituir o crédito tributário) no prazo decadencial, acarretando assim prejuízos aos cofres públicos.

Relevante notar que a conduta adotada pelo contribuinte se materializa por todo o período abrangido por esta autuação, anos-calendário de 2009 e 2010.

Por tudo o exposto, conclui-se que o autuado incorreu no disposto nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais definem a conduta de sonegação e fraude.

[...]

Ao incorrer na prática de sonegação e fraude, o contribuinte se sujeita à multa prevista no §1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, que assim assevera:

[...]

Pelo que, quanto a Infração n.º 001 do auto de infração IRPJ e os demais autos reflexos (CSLL, PIS e Cofins), a multa qualificada foi a de 150%.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve a qualificação da penalidade argumentando que:

A multa qualificada no percentual de 150% teve por base o disposto no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, a saber:

[...]

O percentual de 150% deve ser aplicado apenas nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, ou seja, o intuito de fraude foi aí aludido em seu sentido amplo, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos, *in verbis*:

[...]

O conluio não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma, pois se refere à possibilidade de a sonegação e/ou a fraude serem orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).

Analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos arts. 71 e 72, a primeira premissa indispensável é a de que sonegação e fraude são condutas dolosas. Isso se depreende da expressão “(...) *toda ação ou omissão dolosa tendente* (...)”, que é repetida em ambos os artigos.

Sonegação e fraude puníveis são condutas, e não genericamente quaisquer situações jurídicas. São sempre uma “ação” ou “omissão” perpetradas por ser humano, seja em relação ao sujeito passivo pessoa física, seja em relação ao sujeito passivo pessoa jurídica. Isto é, apenas existe sonegação ou fraude qualificadoras se houver uma conduta humana (ação ou omissão).

A conduta humana qualificadora deve ser dolosa. Afora todas as doutrinas e controvérsias existentes, pode-se satisfatoriamente colher-se no direito positivo brasileiro o conceito jurídico de dolo. O Código Penal (Decreto-Lei n.º 2.848, de 1940) prevê as figuras do dolo direto e do dolo eventual; tendo adotado a “teoria da vontade” em relação ao dolo direto e a “teoria do assentimento” em relação ao dolo eventual.

Segundo a teoria da vontade, age dolosamente quem pratica a ação consciente e voluntariamente. São elementos do dolo: a) a consciência, isto é, o conhecimento do fato, a ciência de que a conduta é a conduta típica; b) a vontade de realizar a conduta típica.

Eis o “dolo direto”: a vontade consciente de realizar a conduta típica.

Age dolosamente (dolo direto) quem age sabendo que está agindo e querendo agir dessa maneira, mesmo que ignore completamente o caráter ilícito dessa ação. A potencial consciência da ilicitude não é elemento do dolo e, por isso, não se localiza dentro da tipicidade, mas sim é elemento componente da culpabilidade. Se a pessoa realiza uma

conduta sabendo que estava realizando essa conduta e com vontade de realizar essa conduta, ela agiu dolosamente, ainda que tivesse plena convicção da licitude dessa conduta. Terá incorrido numa excludente de culpabilidade – erro de proibição –, mas terá agido dolosamente.

Já o dolo eventual, conforme a teoria do consentimento, existe quando o sujeito tem a previsão da possibilidade de acontecimento do resultado e ainda assim realiza a conduta, ainda que não queira o resultado. O agente consente em realizar o resultado, mesmo que não o queira (irrelevância da vontade, substituída pelo assentimento). E aqui a diferença fundamental em relação à “culpa consciente”, que acontece quando o sujeito prevê a possibilidade do resultado, mas com ele não assente, porque ele acredita sinceramente que o resultado não acontecerá.

Portanto, sonegação e fraude são condutas dolosas (dolo direto ou eventual). Para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, mediante apresentação de conjunto probatório suficiente.

A matéria já foi objeto de duas súmulas, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a saber:

Súmula CARF n.º 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 n.º 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 n.º 4.502/64.*

A Súmula CARF n.º 25 foi aprovada pelo Ministro da Fazenda, por intermédio da Portaria MF, n.º 383, DOU de 14/07/2010, vinculando, pois, esta instância administrativa.

No caso em litígio, a fiscalização justificou a aplicação da multa qualificada nos seguintes termos:

[...]

Note-se que o caso em questão não envolve uma simples apuração de omissão de receitas com base em presunção legal (o que afastaria a qualificação da multa), mas sim a constatação de uma série de práticas para ocultar a ocorrência dos fatos geradores de tributos decorrentes das receitas omitidas, tendo o contribuinte deixado de declarar a totalidade dos tributos e efetuar os recolhimentos das diferenças respectivas.

A jurisprudência administrativa tem sido convergente no sentido de que a prática reiterada de infrações justifica a aplicação da multa qualificada, conforme se pode constatar nos julgados abaixo:

Ac. CARF 1202-000.931, de 06/02/2013

APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. *A conduta da contribuinte de não informar a totalidade de suas receitas nas declarações de rendimentos entregues ao fisco durante anos consecutivos denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa qualificada pela ocorrência de fraude prevista no art. 72 da lei no 4.502/1*

Ac. 04-30.504, de 29/01/2013, DRJ/CGE

Multa Qualificada. Cabimento.

Caracterizada a ação dolosa do contribuinte, mediante a prática reiterada de não escriturar e nem declarar a totalidade das receitas, visando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, é cabível a aplicação da multa qualificada de 150%.

Ac. 05-32,179, de 18/01/2011, DRJ/CPS

Multa Qualificada. Omissão de Receita. Expressiva, Sistemática e Reiterada.

Inaplicável ao caso a Súmula nº 14 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, na medida em que não se trata de simples apuração de omissão de receitas, mas de apuração de omissão de receitas com circunstâncias (quais sejam: informação sistemática e reiterada à RFB de bases de cálculo e de tributos devidos em valores expressivamente menores do que os efetivamente apurados) que autorizam a qualificação da multa de ofício, porque comprovado o evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Considero correta a aplicação da multa no percentual de 150% em decorrências das situações descritas nos autos.

O Colegiado *a quo* endossou este entendimento consignando que:

No tocante à aplicação de multa, entendo que o percentual de 150% deva ser aplicado apenas nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964, quando há o intuito de fraudar. No caso dos presentes autos, não envolve uma simples apuração de omissão de receitas com base em presunção legal (o que afastaria a qualificação da multa), mas sim a constatação de uma série de práticas para ocultar a ocorrência dos fatos geradores de tributos decorrentes das receitas omitidas, tendo o Recorrente deixado de declarar a totalidade dos tributos e efetuar os recolhimentos das diferenças respectivas.

Portanto, correta a aplicação da multa no percentual de 150% em decorrências das situações descritas nos autos.

Contudo, como visto, nada na acusação fiscal se presta a correlacionar os depósitos bancários de origem não comprovada a recebimentos decorrentes de receitas da atividade omitidas. Apenas afirma-se que a Contribuinte indicou estes depósitos como “Lcto não Comprovado”, do que decorre a presunção legal que toma por indício a falta de comprovação de sua origem em face de regular intimação dirigida pelos agentes fiscais.

Em tais circunstâncias, e diante das premissas inicialmente fixadas neste voto, não é possível admitir a qualificação da penalidade em face, apenas, de reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo. Resta, assim, fora de dúvida a aplicação da 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.*).

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

