



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.720116/2011-90
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.082 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 01 de setembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VIDRAÇARIA MARLUMAR III LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. SONEGAÇÃO. FRAUDE.

Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% quando restar comprovada a prática de uma sequência de atos e operações simuladas (e dissimuladas) de abertura, encerramento ou transferência de titularidade de sociedades empresárias de um mesmo ramo de atividade, todas optantes do Simples, de forma corriqueira e continuada que tiveram por objetivo impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade tributária do fato gerador ou de suas circunstâncias materiais, reduzir o montante devido do tributo ou retardar o seu pagamento, bem como dissimular as condições pessoais do verdadeiro sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado).

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls. 399/406, contra o Acórdão nº 1802-001.402, de 4 de outubro de 2012 (e-fls. 382/397) proferido pela extinta 2ª Turma Especial da Primeira Seção do CARF que, por voto de qualidade, deu provimento parcial ao recurso voluntário apresentado por VIDRAÇARIA MARLUMAR III LTDA., exonerando a multa qualificada de forma a reduzi-la ao percentual regular de 75%. A referida decisão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

ARBITRAMENTO DO LUCRO. AUSÊNCIA DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS E COMERCIAIS. O arbitramento é modalidade ou regime de apuração do lucro. A não apresentação dos livros e documentos necessários à apuração do lucro real ou presumido, implica no arbitramento do lucro.

PRESUNÇÃO LEGAL OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. Caracterizam-se como omissão de receita ou de rendimento, por presunção legal *juris tantum* os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

TRANSFERÊNCIA DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A TERCEIRO NÃO CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE RELATIVA AO FATO GERADOR A transferência de quotas representativas de participação no capital social da empresa autuada, ainda que a pessoas consideradas "laranjas" pela fiscalização, não constitui fundamento para aplicação da multa qualificada de 150% de que trata o § 1º do artigo 44 da Lei 9430/96, pois a fraude ao contrato social não se confunde com fraude relativa ao fato gerador do tributo. Constatado o descumprimento da obrigação tributária e procedido o lançamento de ofício, impõe-se a aplicação da multa de 75% nos termos do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL E SOLIDÁRIA. FRAUDE À LEI E AO CONTRATO SOCIAL.

Constatado que o real proprietário e administrador da pessoa jurídica, ao utilizar interpostas pessoas sem capacidade econômica para figurarem como sócios e, com a anuência destas, infringiram a lei e o contrato social, resta, portanto, evidenciado o intuito fraudulento, configurando o dolo necessário à caracterização da responsabilidade pessoal e solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO X VALORES PAGOS À TÍTULO DE SIMPLES NACIONAL.

De acordo com o Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, que regula o Simples Nacional, a alíquota de 4% não engloba o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS, e sim, a Contribuição Patronal Previdenciária CPP (2,75%) e ICMS (1,25%). Logo, não cabe redução dos tributos lançados, uma vez que não foram feitos recolhimentos no ano calendário de 2008 a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

LANÇAMENTOS REFLEXOS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS CSLL, PIS e COFINS. Decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em DAR provimento ao PARCIAL ao recurso voluntário para reduzir a multa de 150% para 75%, nos termos do relatório e voto da Relatora, que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel e Marco Antonio Nunes Castilho, que negavam provimento ao recurso.

Em resumo, e de acordo com o relatório que antecede o voto proferido no acórdão recorrido, o presente processo trata de autos de infração destinados a exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, tendo por fatos geradores o ano-calendário 2008.

A empresa autuada era, na ocasião, optante pelo Simples mas, intimada, não apresentou a escrituração mínima obrigatória, no caso, o livro caixa, tampouco comprovou a origem de valores creditados em suas contas-correntes bancárias, o que ocasionou a sua exclusão da sistemática com efeitos a partir de 01/01/2008.

Na sequência, e por não possuir escrituração contábil mínima a permitir a escolha pelo lucro presumido, a autuada teve o lucro arbitrado com base na receita que havia sido espontaneamente declarada, e que foi somada aos valores dos créditos bancários não comprovados. A auditoria ainda imputou a multa qualificada por entender que os sócios agiram com intuito doloso ao transferir o quadro societário a “laranjas”.

O sujeito passivo apresentou impugnação, julgada improcedente pela autoridade julgadora de 1ª instância (fls. 335 e ss), o que deu ensejo à apresentação de Recurso Voluntário (fls. 354/378).

Ao apreciar o litígio, o colegiado *a quo* manteve os lançamentos, com exceção da multa qualificada, que foi reduzida ao percentual regular de 75% em razão de a relatora entender que os fatos relatados pela auditoria fiscal se mostraram suficientes para tributar a receita omitida e justificar o arbitramento, mas não para fundamentar a qualificação da multa (fls. 382/397).

Intimada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial alegando que a decisão deduziu tese divergente em relação à qualificação da penalidade, apresentando o paradigma de nº 101-96.262, que manteve a penalidade qualificada em razão da apuração de interposição de pessoas no quadro societário (fls. 399/406).

Ao detalhar os fundamentos para a reforma do acórdão, a Fazenda afirma que a qualificação da multa foi motivada pela constatação do emprego de pessoas interpostas no quadro societário da pessoa jurídica, sendo a sanção prevista no art. 44, inciso II, vigente à época dos fatos, aplicável nos casos de evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/66, que remetem à sonegação, fraude e conluio.

Nesse contexto, diferentemente do entendimento manifestado no acórdão recorrido, a qualificação imposta pelo dispositivo em questão não pressupõe a supressão ou redução do tributo, ou, em outras palavras, não exigiria o sucesso da fraude empreendida,

bastando a comprovação da conduta voltada para impedir ou frustrar o interesse da Administração tributária, concluindo ser evidente que o emprego de interpostas pessoas no quadro societário teve por intuito fraudar o interesse dos credores, dentre os quais se encontra o Fisco.

Ao final pleiteou pelo conhecimento e provimento do recurso especial, a fim de seja restabelecida a multa qualificada, em vista da conduta fraudulenta do sujeito passivo.

O Recurso Especial teve seguimento nos termos do despacho de exame de admissibilidade de fls. 409/412.

Cientificado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões (fls. 442/447). Em preliminares, pede pelo não conhecimento do apelo especial da PGFN diante da ausência de cópia de inteiro teor do paradigma indicado, ou cópia de sua publicação, o que violaria as disposições do Regimento Interno do CARF.

No mérito, pugna pelo não provimento do recurso, pois, entende que a Recorrente não apontou qual conduta teria sido cometida e subsumida a uma das hipóteses descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/66. Afirma que, no caso, não haveria prova de que teria impedido o Fisco de exercer sua atividade vinculada e ter conhecimento do fato gerador. Acrescenta que a hipótese é de presunção de omissão de receitas, o que não justifica a imposição da penalidade qualificada.

Pede ao final pelo não conhecimento do apelo especial da PFN ou, no caso de seu conhecimento, que seja-lhe negado provimento.

É o relatório.

.

Fl. 5 do Acórdão n.º 9101-005.082 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 15540.720116/2011-90

Voto

Conselheira Andrea Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

Entende a Recorrida que o Recurso Especial da PGFN não atendeu aos requisitos estabelecidos nos arts. 8º e 9º do art. 67, do RICARF, ou seja, afirma que, além de não ter sido colacionada cópia do inteiro teor do paradigma, ou cópia de sua publicação, a Recorrente não teria feito o cotejo analítico entre o acórdão recorrido e o paradigma.

O Recurso Especial da PGFN foi interposto em outubro de 2012, na vigência do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, com alterações da Portaria MF nº 586/2010 que, à época, dispunha:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.

§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade e com identificação da fonte de onde foram copiadas.

[...]

Como se verifica do Recurso Especial, a PGFN se desincumbiu suficientemente do ônus de demonstrar a divergência a que se refere o § 6º acima reproduzido, pois, colacionou e destacou trechos do voto proferido no paradigma que demonstram, sem margem para qualquer dúvida, que este último deduziu entendimento em direção oposta àquele adotado no acórdão recorrido. Com efeito, o voto proferido no paradigma e reproduzido no corpo do Recurso Especial registrou, textualmente:

“A alegação de que a existência de falsidade na alteração do contrato social, que excluiria da empresa determinados sócios, não altera o valor dos tributos devidos e, por conseguinte, não pode ser entendida por fraude, não merece acolhida.

Os fatos apurados demonstram, de forma inequívoca, a **intenção de impedir o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da identidade dos verdadeiros sócios da empresa, mediante a utilização de interpostas pessoas nos contratos sociais. Tal ardil tinha como objetivo impedir a responsabilização dos**

verdadeiros donos da empresa pelo significativo passivo tributário deixado em aberto. A contribuinte nunca teve a pretensão de recolher os impostos e contribuições devidos. **Restou caracterizada a ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente., sujeitando-se, portanto, ao lançamento da multa qualificada prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96”**

Tal inteligência colide, frontalmente, com o seguinte trecho adotado no acórdão recorrido, que também foi reproduzido no Recurso Especial da PGFN:

“Nesse ponto, entendo **que a fraude ao contrato social da pessoa jurídica, com a transferência fictícia das cotas para o Sr. Flávio Reis e Sra. Laodiceia de Macedo Rosa Reis**, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, **é fato que** repercute na responsabilidade tributária mas **por si só não configura fraude e sonegação de tributos**, mormente **quando se verificou que tal fato não teve o efeito de impedir o lançamento de ofício**, e sua tributação se deu por presunção legal em virtude das receitas apuradas pelo Fisco decorrentes dos depósitos bancários de origem não comprovada em nome da pessoa jurídica e, não em nome de interposta pessoa.”

Como se vê, a PGFN promoveu o cotejo analítico, colacionando trechos do voto proferido no acórdão recorrido que divergem de trechos do voto proferido no acórdão paradigma, de modo que, neste aspecto, não há que se dar razão à Recorrida.

Quanto ao outro requisito regimental – apresentar cópia de inteiro teor do paradigma – a leitura atenta dos parágrafos acima reproduzidos do art. 67 do RICARF então em vigor demonstram que o recorrente poderia (§ 7º) instruir o recurso com cópia do inteiro teor do paradigma, **ou** com cópia da publicação em que tenha sido divulgado **ou**, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas, **ou ainda**, (§ 9º) **reproduzir a integralidade das ementas dos paradigmas no corpo do recurso.**

Observe-se que a leitura do dispositivo deixa claro que o recorrente pode escolher **uma das alternativas** e a PGFN adotou a alternativa oferecida no § 9º, ou seja, transcreveu o inteiro teor da ementa do paradigma no corpo do recurso.

Portanto, o Recurso Especial da PGFN preencheu os requisitos para sua admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

2. Mérito

A questão a ser dirimida no mérito restringe-se a definir se a fraude ao contrato social da pessoa jurídica, caracterizada pela transferência fictícia das cotas da empresa para interpostas pessoas, foi a única justificativa utilizada pela fiscalização, no presente caso, para qualificar a multa e, sendo esse o caso, se tal justificativa é suficiente para manutenção da multa qualificada.

Isto porque, percebe-se que o voto proferido no acórdão recorrido tomou como base um pequeno trecho da decisão de primeira instância, e dele extrai a premissa de que a multa foi qualificada unicamente em razão da fraude cometida no contrato social. Observe-se:

A decisão recorrida para a manutenção da multa qualificada de 150%, adotou como fundamento os seguintes fatos:

10.3. Do material probatório carreado aos autos, percebe-se o firme propósito do contribuinte de, até mesmo durante a auditoria (quando instado a se pronunciar sobre a sua escrituração), evitar que o Fisco conhecesse a sua real situação econômica financeira, uma vez que não apresentou a sua escrituração à autoridade tributária, como já havia deixado de declarar as suas receitas operacionais, registrando aproximadamente 10%(dez por cento) da sua receita real, apurada neste processo. Também, conforme declaração não impugnada pela interessada, sócios ou administradores, o verdadeiro sócio, Sr. Antônio transferiu ficticiamente as cotas para o Sr. Flávio Reis e Sra. Laodiceia de Macedo Rosa Reis, que segundo informação deste aceitou a transferência por amizade, sem desembolso de qualquer importância, sendo que o Sr. Antônio continuou como sócio de fato e administrador.

10.4. Deve-se registrar que se o contribuinte não declara e não recolhe o tributo e, ainda, não apresenta a sua escrituração fiscal, impossibilita a verificação pelo Fisco das suas bases de cálculo dos impostos e contribuições devidos.

De outro giro, a decisão recorrida reconhece, expressamente, que houve fraude ao contrato social, por meio da interposição de terceiras pessoas – “laranjas” – na sociedade empresária, o que também se mostra claro nos segmentos seguintes do voto:

Verifico que **os motivos acima se prestam** a tributar a receita omitida com o arbitramento do lucro, bem como **para demonstrar a fraude ao contrato social** mas insuficiente para a qualificação da multa nos moldes do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, vejamos:

[...]

Nesse ponto, entendo que **a fraude ao contrato social da pessoa jurídica, com a transferência fictícia das cotas para o Sr. Flávio Reis e Sra. Laodiceia de Macedo Rosa Reis**, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, é fato que repercute na responsabilidade tributária mas por si só não configura fraude e sonegação de tributos, mormente quando se verificou que tal fato não teve o efeito de impedir o lançamento de ofício, e sua tributação se deu por presunção legal em virtude das receitas apuradas pelo Fisco decorrentes dos depósitos bancários de origem não comprovada em nome da pessoa jurídica e, não em nome de interposta pessoa.

Ao seu turno, a interessada, apoiando-se na premissa adotada no voto recorrido defende, em contrarrazões, que *“a Fazenda Nacional se apega a questão relativa a alteração do quadro societário como hipótese de agravamento da multa, quando, na verdade, o respeitável acórdão neste específico ponto permite compreender que não perfaz à hipótese legal, máxime não existir qualquer prova quanto a impedir o lançamento de ofício, mais ainda o conhecimento do fato gerador”*.

Tem-se, assim, que em decorrência de uma leitura rasa da decisão de primeira instância deduziu-se, na decisão recorrida, que a multa fora qualificada exclusivamente em razão da fraude cometida no contrato social, e que essa fraude não teria impedido o Fisco de promover o lançamento de ofício, argumento ao qual a interessada igualmente se apega.

Todavia, as razões que fundamentaram a qualificação da multa devem ser buscadas no documento que descreve os fatos apurados no procedimento fiscal, pois é nele que se encontram as justificativas para a qualificação e o estabelecimento do “liame” fático, ou seja,

no Termo de Verificação Fiscal de fls. 45/61. E nesse sentido, verifica-se que, no preâmbulo, o agente fiscal explica que a pessoa jurídica MARLUMAR III foi aberta em 11/03/2004, como EPP, tendo por objeto social o "*Comércio varejista de vidro, espelhos, vitrais e molduras*", com capital social de R\$ 10.000,00, tendo por sócios Antonio Miguel Zuniga Mendes, com poderes exclusivos de gerência, e pela esposa Regina Lucia Giusti Zuniga, E que o procedimento fiscal decorreu de um procedimento de diligência junto à empresa Vidraçaria Alcântara Ltda, também de propriedade de Antônio, que operou no mesmo endereço no período de 12/09/1979 a 27/01/2004, até ser baixada cinco dias antes da constituição da MARLUMAR III.

Além da MARLUMAR III, Antonio era, ou foi, proprietário e sócio gerente de outras empresas do mesmo segmento e que operavam no mesmo local, como Vidraçaria Alcântara, a filial da Vidraçaria Alcântara CNPJ 0002, Avenida 339 Comercio De Vidros Ltda - CNPJ 09.393.046/0001-92, e Vidraçaria Marvidros.

De fato, em março de 2008, Antônio transferiu as cotas da empresa MARLUMAR III para Flavio Reis (95% das cotas) e sua esposa, Laodiceia De Macedo Rosa Reis, como já havia feito antes com a MARVIDROS, quando transferiu a sociedade para Leidiane R. de Sousa e Almir S. Brito.

No ano-calendário 2008 a MARLUMAR apresentou Declaração Anual do Simples Nacional — DASN, declarando receita total de R\$ 126.025,04, não possuía escrituração de Livro Caixa e Livro de Inventário, nem Razão ou Diário.

Os valores creditados nas contas-correntes bancárias da MARLUMAR III somaram R\$ 1.201.869,88, o que demonstra que foram sonegadas mais de 90% (noventa por cento) das receitas efetivamente auferidas, conforme descrição à página 8 do TVF:

TABELA 3 – Valores lançados

Período de Apuração	A OMISSÃO DE RECEITA Dep. Bancários não comprovados	B RECEITA DA ATIVIDADE Receita Declarada DASN 2009	C (A+B) RECEITA BRUTA CONHECIDA
jan/08	3.289,25	10.470,84	13.760,09
fev/08	1.744,16	7.682,13	9.426,29
mar/08	3.837,46	10.674,94	14.512,40
abr/08	4.821,13	9.956,44	14.777,57
mai/08	86.200,37	10.614,27	96.814,64
jun/08	429.501,73	9.727,32	439.229,05
jul/08	368.429,21	11.398,15	379.827,36
ago/08	28.122,08	10.054,49	38.176,57
set/08	17.562,65	10.091,42	27.654,07
out/08	17.030,45	10.471,42	27.501,87
nov/08	117.790,97	12.264,55	130.055,52
dez/08	123.540,42	12.619,07	136.159,49
TOTAL	1.201.869,88	126.025,04	1.327.894,92

Como relata o Auditor Fiscal, o Sr. Antonio prestou a seguinte declaração à auditoria:

- "A Vidraçaria MAR VIDROS está estabelecida no mesmo local em que funcionou a Vidraçaria ALCANTARA, o que foi confirmado pelo Sr. Antônio, sócios responsável por ambas as pessoas jurídicas;
- Acrescentou o Sr. Antônio que o galpão no número 259, na mesma rua e ao lado, é de propriedade da Vidraçaria Alcântara e o estabelecimento de número 158, também galpão e onde sempre foi o ponto de vendas de ambas as empresas, é de sua propriedade como pessoa física.
- O Sr. Antônio informou que sempre foi o administrador e proprietário das duas empresas, atuando somente ele, e que a Sra. Leidiane R. de Sousa e o Sr. Almir S. Brito não compraram a empresa, não alugaram o imóvel e nem administraram a Marvidros, ou seja, não fizeram nada na empresa enquanto estiveram formalmente registrados como sócios.
- O Sr. Antônio afirmou, ainda, que as outras empresas; Avenida 339 Comércios de Vidros Ltda e VIDRAÇARIA MARLUMAR III LTDA, estabelecidas nos locais das antigas filiais da Vidraçaria Alcântara, também são de sua propriedade e gerência, apesar de estarem em nome de Flávio Reis e de sua esposa Laodicéia Al. R. Reis.
- Face à entrega das cópias das procurações públicas outorgando ao Sr. Antônio amplo poderes para administrar as empresas Marvidros, a MARLUMAR III e Avenida 339, a fiscalização entregou os Termos de Intimação Fiscal para a apresentação dos Livros e Documentos ali relacionados."

No item IX do Termo de Verificação Fiscal – “DAS OUTRAS PROVAS COLETADAS PELA FISCALIZAÇÃO”, o agente fiscal registra:

(64) Além da declaração prestada pelo Sr. Antônio Miguel, de que o mesmo é, e sempre foi, o verdadeiro proprietário das empresas VIDRACARIA MARLUMAR III LTDA., AVENIDA 339 COMÉRCIO DE VIDROS LTDA. e MARVIDROS GONCALENSE COMERCIO DE VIDROS LTDA., apesar das Pessoas Jurídicas, estarem em nome de terceiros, interpostas pessoas, a fiscalização coletou e reuniu as seguintes provas que corroboram a confissão do Sr. Antônio, quais sejam:

(65) A fiscalização apurou a existência de vínculo empregatício de Flávio Reis com a empresa Vidraçaria Alcântara Ltda, desde junho de 1997, com remuneração de R\$1.053,00 mensais (dados de fevereiro de 2011, apesar de baixada em 2007 - baixa irregular provada nos autos da sucessora Marvidros), conforme dados do CNIS — Cadastro Nacional de Informações Sociais, cujas imagens foram coladas abaixo:

[...]

(66) Os sócios de direito, Flávio Reis e sua esposa Laodicéia M. R. Reis, possuem modesta condição de vida, vivendo na periferia de São Gonçalo, na região metropolitana do Rio de Janeiro, mas na tentativa de dar veracidade às aquisições das empresas Marlumar III e Avenida 339, suas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, foram preparadas para demonstrar suficiente capacidade financeira para as aquisições, conforme quadro demonstrativo (bens e rendimentos) a seguir:

[...]

(67) Além disso, as pesquisas anexadas ao processo administrativo-fiscal mostram, ainda:

- que até 2007, Flávio não apresentou DIRPF e Laodicéia apresentou Declaração de Isento;
- que os rendimentos dos dois para tentar demonstrar a capacidade financeira para a compra ou abertura das empresas foram sempre provenientes de pessoas físicas;
- que Flávio e Laodicéia, casados, não possuem quaisquer outros patrimônios declarados;
- que ambos informam no cadastro CPF o mesmo número de telefone da empresa de contabilidade de todas as empresas envolvidas, conforme imagem do logotipo a seguir:

[...]

O suposto sócio de direito da MARLUMAR III, Flávio Reis, também prestou declaração à auditoria fiscal, deduzida nos seguintes termos:

(68) Em 26 de setembro de 2011, o Sr. Flavio Reis compareceu, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, na Delegacia da Receita Federal do Brasil, para prestar os esclarecimentos necessários ao andamento das ações fiscais nas Pessoas Jurídicas Vidraçaria Marlumar III Ltda e Avenida 339 Comercio de Vidros Ltda, na qualidade de "*sócio responsável*" pelas duas empresas. Na oportunidade o Sr. Flávio prestou, espontaneamente, as seguintes informações e/ou esclarecimentos:

- "que trabalha na Vidraçaria Alcântara Lida, CNPJ 31.716780/000102, como gerente, desde 02 de junho de 1997, com remuneração mensal atual em R\$1.127,00, conforme carteira de trabalho apresentada na ocasião, cuja cópia foi extraída pela fiscalização;
- que tem conhecimento de que a Vidraçaria Alcântara está baixada;
- que o Sr. Antônio Miguel Zuniga Mendes solicitou que as empresas MARLUMAR III e AVENIDA 339, fossem abertas em seu nome e da sua esposa, Sra. Laodicea Macedo Reis, sem que os mesmos fossem de fato os proprietários e que não pagou nada para a abertura das empresas;
- que as empresas foram abertas nos mesmos lugares e com os mesmos funcionários das extintas filiais da Vidraçaria Alcântara;
- que concordou com o Sr. Antônio em usar o seu nome e da sua esposa como sócios das empresas sem maiores explicações dos motivos, e que assim o fez pelo vínculo de amizade e por desconhecer as possíveis consequências;
- que por meio de procuração pública toda a administração ficou e está a cargo do Sr. Antônio, como sempre foi nas empresas anteriores;
- que todos os atos da sua esposa foram por ela feitos em atendimento aos seus pedidos com vista a atender ao Sr. Antônio; e
- que não tem mais nada a acrescentar, mas que continua à disposição da Receita Federal para novos esclarecimentos".

A fim de demonstrar, no presente caso, o liame entre os fatos apurados e o evidente intuito doloso necessário a justificar a imputação da multa qualificada, nos termos do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, que remete aos institutos da sonegação, fraude ou conluio, referidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, o agente fiscal colaciona estudos doutrinários acerca da simulação, e registra:

(74) A Simulação é produto de um conluio entre os contratantes, visando obter efeito diverso daquele que o negócio aparenta conferir. Trata-se de um vício social. Ora visa a burlar a lei, especialmente a de ordem pública, ora a fraudar o Fisco, ora a prejudicar a credores.

(75) Partindo do conceito legal de simulação e seguindo para o que diz a doutrina — onde realmente se esmiúça de forma científica o fenômeno — vê-se que esta é consente em entender que na simulação há um caso de desacordo entre a vontade dos envolvidos e a declaração dessa vontade, isto é, uma incompatibilidade entre a forma e o conteúdo. Isto ocorre quando os sujeitos desses atos ilícitos encobrem um negócio real (vontade) mediante outra forma (declaração de vontade) que não a usual, direta. Constroem um cenário de aparência verdadeira, mas que se revela mera simulação. Exemplos típicos na esfera tributária são o da **ocultação do real valor tributável de uma operação**, ou o do **uso de interpostas pessoas com quem se efetuam operações para desviar os encargos fiscais do real titular dessas operações**.

Na sequência, bem observa que quando há simulação, há dolo e, em seguida, estabelece o liame entre os fatos e o “evidente intuito doloso” nos termos dispostos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964:

(83) No decorrer do ano-calendário de 2008, a sociedade movimentou em suas contas-correntes o quantum de R\$ 1.201.869,88 (Um milhão, duzentos e um mil, oitocentos e sessenta e nove reais e oitenta e oito centavos) sem que tivesse comprovado a origem de tais recursos. Enquanto isso, na declaração apresentadas, a fiscalizada declarou e ofereceu à tributação o valor da receita de R\$ 126.025,04 (cento e vinte e seis mil, vinte e cinco reais e quatro centavos)

(84) A relação percentual entre os valores declarados (oferecidos à tributação) e as receitas omitidas da Marlumar é de apenas 10,49% no ano-calendário 2008. Ou seja, a receita tributada pela fiscalização, por arbitramento, correspondeu a mais de 10 vezes a receita bruta declarada. Tudo isso retarda e dificulta o conhecimento do fato gerador pelo fisco.

(85) Além disso, todas as condutas descritas foram praticadas de maneira reiterada durante os anos de 2007 e 2008, conforme constatado em outras ações fiscais empreendidas paralelamente nas outras empresas pertencente ao titular de fato (Vidraçaria Alcântara, Marvidros e Avenida 339), caracterizando-se mais uma vez a prática reiterada de omissão de receitas, de infração à legislação tributária.

(86) O Sr. Antônio Miguel Zuniga Mendes, sócio de fato da Marlumar, é muito conhecido nos Municípios de São Gonçalo e Niterói pela sua atuação como comerciante de vidros e espelhos, à frente da empresa Vidraçaria Alcântara Ltda, aberta em 26/06/1969.

(87) Com objetivo de simular a sua saída desta atividade comercial, vidros e espelhos, baixou a Vidraçaria Alcântara Ltda. de forma fraudulenta e irregular (não houve a liquidação dos ativos e passivos, sem o pagamento dos tributos devidos; com omissão de receitas e sem a baixa dos funcionários). Simulou, porque sua intenção nunca foi fechar a empresa e sair do comércio de vidros. A sua intenção foi evitar que os tributos fossem cobrados sobre sua pessoa.

(88) Ato contínuo, no intuito de ocultar ser o titular de direito, o Sr. Antônio abriu novas empresas, com atuação no mesmo ramo e nos mesmos locais da Matriz

(Marvidros) e filial (Avenida 339), e transferiu a titularidade de outra PJ (Marlumar — antiga filial da Alcântara) utilizando o nome de interpostas pessoas ou seja, transferiu a titularidade das sociedades para pessoas físicas, a quem chamamos de "laranjas".

(89) Pelo constatado, jamais houve descontinuidade das atividades das empresas e do próprio do Sr. Antônio, ele apenas simulou uma operação para ficar oculto.

(90) Todas as alterações contratuais (baixa da empresa Vidraçaria Alcantara e filiais) e simulações com interpostas pessoas tinham um objetivo: a maximização da sonegação fiscal (anterior e posterior a baixa) e evitar que a responsabilidade por sucessão, prevista no parágrafo único do artigo 132 e no artigo 133 do CTN, fosse imputada sobre o Sr. Antônio Miguel.

(91) Outro fato que reforça o dolo de crime contra a ordem tributária, foi a simulação da compra (reaquisição ou a transferência da titularidade) da empresa Marvidros. O sócio de fato, após a baixa da empresa Vidraçaria Alcântara, esperou nove meses para colocar a pessoa jurídica em seu nome e assim cumprir o hiato de tempo de seis meses exigidos pela legislação para não caracterizar a sucessão empresarial sobre sua pessoa.

(92) Ficou constatado, ainda, que os sócios de direito dessas empresas, pessoas que emprestaram os seus nomes, são ex-funcionários, funcionários ou esposa de funcionário do Sr. Antônio. São pessoas humildes, de baixa renda e capacidade econômica e que não possuem bens para garantir o crédito tributário numa eventual execução fiscal.

(93) Finalmente, em procedimento de diligência no estabelecimento da fiscalizada, o Sr. Antônio Miguel em declaração tomada a Termo aos auditores-fiscais presentes, confirma e confessa que é o único proprietário das empresas fiscalizadas e a utilização de "laranjas" e se fez valer de procurações públicas com amplos poderes para gerar as citadas empresas. Afirmação também confirmada pelo Sr. Flávio Reis com as declarações prestadas e lavradas em Termo de Esclarecimentos, em 26 de setembro de 2011.

(94) Ou seja, o intuito do Sr. Antônio Miguel era demonstrar que a exploração da atividade não deu continuidade por qualquer sócio, o que o deixaria livre da responsabilidade por sucessão.

(95) Por tudo o exposto, ficou **caracterizada e comprovada pela autoridade fiscal (e confessada pelo responsável)** que o sócio de fato se utilizou de interpostas pessoas e omitiu, fraudulentamente, receitas oriundas de sua atividade comercial de acordo com a disposição do artigo 537 do RIR/99, combinado o artigo 42, § 1º, da Lei nº 9.430/96, correspondentes aos depósitos/créditos efetuados nas suas contas-correntes, cujas origens dos recursos não foram comprovadas, com o evidente fito de burlar o Fisco suprimindo o quantum de tributos e contribuições devidos, conforme consta detalhadamente no presente Termo de Verificação Fiscal. (grifei)

(96) Cabível, portanto, nos termos do inciso II do art. 957 do RIR/99 c/c o artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96, a aplicação da multa qualificada de 150%.

Demonstra-se, assim, que a justificativa para qualificar a multa de ofício, no presente caso, **não se limitou à constatação da fraude no contrato social da pessoa jurídica** atuada, tampouco em razão da apuração de omissão de receitas por presunção legal.

Com efeito, os valores envolvidos na sonegação também influenciaram na exasperação da penalidade, como fica claro no Termo de Verificação Fiscal. Não há dúvida de que foram omitidas receitas substanciais no período de 12 (doze) meses, sendo que cada mês corresponde a um fato gerador, eis que, na sistemática de apuração de tributos pelo Simples, os fatos geradores ocorrem mensalmente. Tal fato poderia bastar para justificar a imputação da multa qualificada, como já decidiu esta turma em caso semelhante, como sobressai das claras palavras do Conselheiro André Mendes de Moura, proferidas no Acórdão nº 9101-004.495, em que também apurou-se a ocultação de vultosos montantes de receitas auferidas na modalidade do lucro presumido, por vários trimestres consecutivos, em que, apenas em razão disso, restou caracterizado o intuito doloso:

Como se pode observar, restou caracterizada a deliberada intenção de ocultar da Fiscalização Federal a percepção de receitas tributáveis. Não há que se falar em um mero descumprimento da obrigação tributária. Não é possível ignorar que, no decorrer de dezesseis fatos geradores foram encaminhadas declarações com valores substancialmente inferiores (na ordem de 14,12%) à Administração Pública.

E, diante da presença dos elementos cognitivo e volitivo, consuma-se o intuito doloso, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT2 :

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

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT 3 discorre com didática:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos 4 :

A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

A presença dos elementos cognitivo e volitivo resta evidente, tendo em vista que a Contribuinte tinha conhecimento pleno dos valores apurados, escriturados em sua contabilidade, e, apesar disso, em dezesseis fatos geradores, foram encaminhadas declarações com valores substancialmente inferiores (na ordem de 14,12%).

Não foi um acidente, ou um acaso. Tratou-se de conduta deliberada e consciente.

Mas no presente caso **não foi só (!) isso o que apurou a fiscalização.**

A auditoria **apresentou provas da prática de uma sequência de atos e operações simuladas (e dissimuladas)** de abertura, encerramento ou transferência de titularidade de sociedades empresárias de um mesmo ramo de atividade, todas optantes do Simples, de forma corriqueira e continuada que tiveram por objetivo impedir ou retardar o

conhecimento pela autoridade tributária do fato gerador ou de suas circunstâncias materiais, reduzir o montante devido do tributo ou retardar o seu pagamento, bem como dissimular as condições pessoais do verdadeiro sujeito passivo. De fato, não se vislumbra outra razão para o arranjo perpetrado senão ludibriar o Estado. Ademais, as próprias justificativas apresentadas pelo sócio de fato e gerente, bem como o depoimento do “sócio de direito”, demonstram claramente esse intuito.

Diante deste contexto, não tem qualquer possibilidade a aplicação da Súmula CARF nº 14, assim como a Súmula Vinculante CARF nº 25:

Súmula CARF nº 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25 (vinculante):

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".

Nesse mesmo sentido peço permissão para citar trecho da ementa do seguinte precedente desta 1ª Turma da CSRF, o Acórdão nº 9101-004.333, de relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner, proferido em 07 de agosto de 2019:

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% quando ficar constatada a prática de sonegação com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo Fisco e de reduzir o montante das contribuições devidas, utilizando-se para esse fim de interpostas pessoas jurídicas. Estando configurada a ação dolosa na simulação, para evitar o pagamento do tributo, mantém-se a multa qualificada de 150%

E do voto da i. Conselheira, em face de situação fática similar, extraio o seguinte entendimento:

Dos dispositivos legais transcritos infere-se que a conduta tendente a impedir ou retardar o conhecimento (sonegação) ou a própria ocorrência do fato gerador (fraude), seja individualmente ou em conluio, é penalizada de forma agravada.

Entende-se que a simulação apontada pela autoridade fiscal, a partir dos elementos apurados, representou a própria conduta fraudulenta do contribuinte com a criação de pessoa jurídica supostamente independente, objetivando vantagem tributária por meio da divisão da receita bruta, de forma a permitir a inclusão (indevida) no SIMPLES e o consequente benefício da redução dos tributos e contribuições apurados.

Nesse sentido, o dolo exigido para fins de qualificação estaria mais do que demonstrado a partir da verificação da vontade de, através da disfarçada existência formal de duas pessoas jurídicas distintas, que, na realidade, compartilhavam todos os elementos necessários à existência independente real (simulação), obter o afastamento da ocorrência do fato gerador em relação a parte da receita obtida. Ou seja, o

contribuinte se utilizou de um subterfúgio irreal (simulado) para obter um benefício fiscal.

Ademais, considerando-se que o indevido enquadramento no benefício fiscal representado pela apuração de tributos sob a sistemática do SIMPLES afeta também os princípios da livre concorrência e da solidariedade social, resta ainda mais evidenciada a justificativa do apenamento diferenciado pela qualificação da multa de ofício.

Deve, portanto, ser restabelecida a qualificação da multa.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial da PGFN e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob