



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.720023/2012-64
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.298 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de janeiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BLUECELL REPRESENTACOES EM TELECOMUNICACOES LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA QUALIFICADA. REITERADA OMISSÃO DE RECEITAS PRESUMIDAS A PARTIR DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. CORRESPONDÊNCIA DOS CRÉDITOS COM ATIVIDADE DA PESSOA JURÍDICA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIETÁRIO DA PESSOA JURÍDICA QUE OMITE RECEITAS. UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS FALSOS. DOLO CONFIGURADO.

Deve ser mantida a multa qualificada quando a imputação de reiterada omissão de receitas é corroborada não apenas pela falta de comprovação da origem dos recursos depositados nas contas correntes de titularidade da empresa, mas também pela correspondência dos créditos com receitas da atividade, além de constatada a alteração de quadro societário de forma a nele incluir pessoas que sequer existem, mediante uso de documentação forjada ilicitamente a partir dos documentos dos verdadeiros sócios, ação que não caracteriza mero disfarce quanto à responsabilidade dos verdadeiros gestores da empresa, mas prática de ilícito penal quanto à própria composição da pessoa jurídica que praticou o fato gerador. (ementa produzida nos termos do artigo 63, §8º do Anexo II ao RICARF/2015).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Andréa Duek Simantob, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Adriana Gomes Rêgo. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Andrea 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 pela Fazenda Nacional em face do acórdão no 1402-002.044, de 18/01/2016, proferido pela 2ª Turma Ordinária - 4ª Câmara - da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício de 150% para 75%, nos seguintes termos:

Acórdão recorrido 1402-002.044

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário:2007, 2008

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

A teor do art. 17 do Decreto 70.235/72 e alterações, é precluso à defesa o direito de apresentar matéria nova em sede recursal, uma vez que tal matéria, por não ter sido expressamente contestada em sede de impugnação, é considerada não impugnada.

NULIDADE. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento já formalizado. Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.

AÇÃO FISCAL. COMPETÊNCIA.

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

As garantias do contraditório e da ampla defesa somente se manifestam com a instauração da fase litigiosa, ressalvados os procedimentos fiscais para os quais lei assim exija. Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento, e que lhe foi

oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do direito ao contraditório e da ampla defesa.

ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA.

Salvo nos casos de que trata o artigo 26-A, do Decreto nº 70.235, de 1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, não tem competência para conhecer de matéria que sustente a insubsistência do lançamento sob o argumento de que a autuação se deu com base norma inconstitucional ou ilegal.

SIGILO BANCÁRIO.

É lícito ao fisco examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial. A obtenção de informações junto às instituições financeiras, por parte da administração tributária, a par de amparada legalmente, não implica quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais por dever de ofício.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

Os juros de mora são aplicáveis a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. INAPLICABILIDADE.

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 14)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Provado que o sujeito passivo tinha interesse comum na situação fática que venha a constituir o fato gerador do tributo, aquele deve ser solidariamente responsabilizado pelo cumprimento da obrigação tributária.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADORES.

Cabível a atribuição da responsabilidade solidária aos mandatários, prepostos e administradores de fato da pessoa jurídica, quando os créditos tributários exigidos no lançamento de ofício decorram de atos daqueles, praticados com infração dolosa à lei.

CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se às contribuições sociais reflexas, o que foi decidido para o IRPJ, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso da coobrigada Jaqueline Barreto Fagundes Gouveia; negar provimento ao recurso dos coobrigados Sebastião Fagundes Gouveia Filho, Willian Donizete

Floriano e Mateus Simeí Salles e rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%. Vencido o conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar que votou por negar provimento integralmente ao recurso. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor em relação à redução da multa de ofício.

Os sujeitos passivos solidários apresentaram recursos especiais, os quais não foram admitidos (despachos de fls. 1.245-1.269). Então, os créditos tributários já definitivamente constituídos foram transferidos para o processo nº 10840-722.339/2016-06.

Em seu recurso especial a Fazenda Nacional alega que, quanto à desqualificação da multa de 150% para 75%, a decisão recorrida diverge do entendimento esposado no acórdão 101-96.262, de 08/08/2007, proferido pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, assim ementado:

Acórdão paradigma 101-96.262

ARBITRAMENTO- A falta de apresentação de livros contábeis e fiscais e documentos que lhe dão suporte autoriza o arbitramento dos lucros.

BASE PARA O ARBITRAMENTO- Devem ser excluídos da base do arbitramento os valores que comprovadamente não representam receita de venda da interessada.

MULTA QUALIFICADA- Demonstrada 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, denotando objetivo de impedir a responsabilização dos verdadeiros donos da empresa pelo significativo passivo tributário deixado em aberto, justifica-se a aplicação na multa qualificada

Em 20 de abril de 2016, o Presidente da Quarta Câmara da Primeira Seção deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, em despacho assim fundamentado:

(...)

Para esclarecer os fatos que ensejaram a qualificação da multa de ofício pela fiscalização, transcrevo o seguinte excerto constante do voto vencido do acórdão recorrido:

Quanto à qualificadora da multa de ofício, há que se destacar que o Fisco apurou, no caso vertente, que a pessoa jurídica omitiu a totalidade de sua receita, decorrente dos depósitos bancários, por dois anos consecutivos, e ainda utilizou interpostas pessoas em seu quadro societário. Pessoas estas que sequer existiam de fato, pois seus dados pessoais estavam lastreados em falsa documentação.

Entendo, pois, comprovada pela fiscalização a intenção consciente de esconder do Fisco o fato gerador da obrigação tributária, além de dificultar a identificação dos administradores da pessoa jurídica.

Correta a aplicação da multa qualificada, com supedâneo no art. 44, inciso I, e 1º da Lei nº 9.430/96 c/c art. 71 da Lei nº 4.502/64.

Divergindo do entendimento acima entendeu o voto vencedor do acórdão recorrido, do seguinte modo:

Minha discordância do I. Relator prende-se exclusivamente à questão da multa qualificada.

Na apresentação das justificativas para a imputação da exasperadora (item VII do Termo de encerramento), a Fiscalização discorre exclusivamente sobre questões que envolvem a conduta dos responsáveis solidários, sem entretanto fazer qualquer ligação com o fato gerador da obrigação tributária.

A utilização de interpostas pessoas visa disfarçar a responsabilidade dos verdadeiros gestores da empresa frente aos atos por eles praticados. O impacto dessa conduta certamente ocorrerá na fase de execução desta ou de qualquer outra decisão, tanto administrativa como judicial, desfavorável à empresa.

Mas, quanto aos dispositivos da Lei nº 4.502/64 que justificariam a imputação da qualificadora, não ficou demonstrado de que forma a conduta teria impedido ou retardado a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou ainda seu conhecimento pela autoridade tributária.

No Acórdão 103-22.706, proferido em julgamento no antigo Primeiro Conselho de Contribuintes com voto condutor de lavra do ilustre Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORREA, a questão foi analisada com precisão:

....Assim, não há relação de causa e efeito, pois a conduta dolosa prevista nos tipos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, só é juridicamente relevante quando provoca alteração do resultado, a teor do artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996. Sim, é preciso compreender que a norma freqüentemente não está toda ela contida numa única lei. É o que se vê, no presente exame, pois o preceito primário, que prevê a conduta proibida, reside nos artigos aludidos da Lei nº 4.502, de 1964, mas a punição do agente requer a produção de um resultado juridicamente desvalorado, que é a supressão ou a redução do tributo, consoante a redação do preceito secundário, inscrito no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996. Para analisar a questão não se pode olvidar que a autuação foi feita com base numa presunção legal. Isso significa que a irregularidade tem origem na assunção de que se obterá o mesmo resultado que se obteve numa generalidade de casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência de resultados conhecidos.

A norma concede à autoridade o poder de presumir ocorrido esse resultado.

Entretanto, a fraude tributária não se presume.

Sem esse liame tem-se apenas um caso simples de omissão de receita que, conforme Súmula 1º CC nº 14, não enseja a aplicação da multa qualificada:

A Recorrente argúi que, a aplicação da multa não se deu apenas pela omissão de receitas, o que poderia atrair a incidência da Súmula 14 do CARF, citada na ementa do acórdão recorrido. Todavia, o principal motivo para qualificar a multa de ofício fora a utilização de interpostas pessoas, no seu quadro societário, inseridas por meio de documentação falsa.

Do confronto da ementa do acórdão paradigma **101-96.262** com excertos do acórdão recorrido, pode-se constatar a divergência arguida pela Recorrente. Pois, enquanto no acórdão recorrido decidiu-se pela desqualificação da multa de ofício de 150% para 75%, mesmo que constatada que a pessoa jurídica omitiu a totalidade de sua receita, decorrente dos depósitos bancários, por dois anos consecutivos, e ainda utilizou interpostas pessoas em seu quadro societário; no acórdão paradigma (**101-96.757**) entendeu-se que a utilização de interpostas pessoas no quadro societário da pessoa jurídica, interessada em impedir o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da identidade dos verdadeiros sócios da empresa, denota o objetivo de impedir a responsabilização dos verdadeiros donos da empresa pelo significativo passivo tributário deixado em aberto, o que justifica a aplicação na multa qualificada.

O confronto dos fundamentos expressos nos acórdãos recorrido e paradigma evidencia que a PFN logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Portanto, demonstrada a divergência jurisprudencial argüida, deve-se DAR seguimento ao recurso especial da PFN.

Um dos responsáveis apresentou contrarrazões (fls. 1.217-1.222), questionando exclusivamente o mérito do recurso. Os demais não se manifestaram.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Vale observar que o Regimento Interno deste CARF (RICARF/2015) estabelece que não cabe recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso (§ 3º do artigo 67 do Anexo II da Portaria MF 343/2015).

No caso, o voto vencedor entendeu que o caso era de aplicação da Súmula CARF no. 14, que diz:

Súmula CARF 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.

Referido enunciado consolida jurisprudência deste CARF que considera não ser válida a qualificação da multa quando a autoridade fiscal a fundamenta exclusivamente no fato de ter havido apuração de omissão de receitas ou rendimentos.

Não obstante, o entendimento manifestado pelo voto vencedor do acórdão recorrido foi de que o caso seria de aplicação da Súmula CARF n. 14 em razão de sua interpretação dos fatos, no contexto da análise de mérito por ele empreendida.

Especificamente, o voto vencedor do acórdão recorrido entendeu que as justificativas dadas pela autoridade autuante para a exasperação da multa – por envolverem exclusivamente a conduta dos responsáveis solidários – não tinham ligação com o fato gerador, isto é, não impediram ou retardaram a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou ainda seu conhecimento pela autoridade tributária, mas apenas visavam a fugir à responsabilidade na situação posterior de execução da dívida.

Foi nesse contexto – é dizer, por considerar que, no seu entendimento, não seria válida a justificativa dada pela autoridade autuante para a qualificação da multa –, que o voto vencedor do acórdão recorrido considerou ser hipótese de aplicação da Súmula CARF no. 14.

Transcreve-se aqui o inteiro teor do voto vencedor do acórdão recorrido:

Minha discordância do I. Relator prende-se exclusivamente à questão da multa qualificada.

Na apresentação das justificativas para a imputação da exasperadora (item VII do Termo de encerramento), a Fiscalização discorre exclusivamente sobre questões que envolvem a conduta dos responsáveis solidários, sem entretanto fazer qualquer ligação com o fato gerador da obrigação tributária.

A utilização de interpostas pessoas visa disfarçar a responsabilidade dos verdadeiros gestores da empresa frente aos atos por eles praticados. O impacto dessa conduta certamente ocorrerá na fase de execução desta ou de qualquer outra decisão, tanto administrativa como judicial, desfavorável à empresa.

Mas, quanto aos dispositivos da Lei nº 4.502/64 que justificariam a imputação da qualificadora, não ficou demonstrado de que forma a conduta teria impedido ou retardado a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou ainda seu conhecimento pela autoridade tributária.

No Acórdão 103-22.706, proferido em julgamento no antigo Primeiro Conselho de Contribuintes com voto condutor de lavra do ilustre Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORREA, a questão foi analisada com precisão:

....Assim, não há relação de causa e efeito, pois a conduta dolosa prevista nos tipos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, só é juridicamente relevante quando provoca alteração do resultado, a teor do artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996. Sim, é preciso compreender que a norma freqüentemente não está toda ela contida numa única lei. É o que se vê, no presente exame, pois o preceito primário, que prevê a conduta proibida, reside nos artigos aludidos da Lei nº 4.502, de 1964, mas a punição do agente requer a produção de um resultado juridicamente desvalorado, que é a supressão ou a redução do tributo, consoante a redação do preceito secundário, inscrito no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996

Para analisar a questão não se pode olvidar que a autuação foi feita com base numa presunção legal. Isso significa que a irregularidade tem origem na assunção de que se obterá o mesmo resultado que se obteve numa generalidade de casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência de resultados conhecidos.

A norma concede à autoridade o poder de presumir ocorrido esse resultado. Entretanto, a fraude tributária não se presume.

Sem esse liame tem-se apenas um caso simples de omissão de receita que, conforme Súmula 1º CC nº 14, não enseja a aplicação da multa qualificada:

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.

Isso significa a inexistência de qualquer fraude? De forma alguma. Ressaltando que se argumenta por hipótese quanto ao fato, a conduta seria tipicamente fraudulenta, mas não se enquadraria no dispositivo em comento. O que se busca nesse procedimento é fugir à responsabilidade na situação posterior de execução da dívida, caracterizando a denominada fraude à execução.

Sendo assim, voto por dar provimento ao recurso neste item e reduzir a multa ao percentual de 75%.

No caso, diferentes interpretações sobre os fatos podem levar a entendimento divergente quanto a ser ou não caso de aplicação da Súmula CARF no. 14. Daí porque, compreendo, o disposto no § 3º do artigo 67 do Anexo II do RICARF/2015 não obsta o conhecimento do presente recurso especial, devendo a questão ser resolvida em seu mérito.

Quanto à demonstração da divergência jurisprudencial, por sua vez, considero válido, ainda, observar que o voto condutor do acórdão indicado como paradigma (101- 96.262)

entendeu, ao contrário do recorrido, que a interposição de pessoas era sim fator suficiente para dar ensejo à qualificação da multa, merecendo destaque o trecho final daquele precedente, que se transcreve:

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.

Depreende-se que o racional adotado pelo voto condutor do paradigma é capaz de reformar a conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Assim, oriento meu voto para conhecer do recurso especial.

Mérito

O mérito do presente recurso debate as circunstâncias que levam à aplicação da multa em sua modalidade qualificada.

O caso trata de lançamento por presunção de omissão de receitas baseada em depósitos bancários de origem não comprovada, realizado no regime de lucro arbitrado, nos anos-calendário 2007 e 2008, com multa de 150%.

As justificativas da autoridade autuante para a exasperação da multa foram, em síntese (i) a utilização de meios fraudulentos (documentação falsa) para a inclusão de interpostas pessoas no quadro societário da pessoa jurídica; (ii) o fato de a pessoa jurídica ter omitido receitas, que foi considerado “sonegação fiscal” (fls. 694-706). Reproduz-se trechos do Termo de Verificação Fiscal:

(...)

V- INTERPOSTAS PESSOAS NO QUADRO SOCIETÁRIO

10- De acordo com o que foi relatado no item 8 deste Termo, o sócio da fiscalizada Sr Willian Donizete Florino Rosa, CPF 410.370.458-66 e RG 134601269 – SSP/SP **foi identificado por documentos pessoais falsos**, fato este que evidencia a presença de **interposta pessoa** no quadro societário da fiscalizada conforme pode ser observado pelos fatos narrados nos itens a seguir.

10.1- Ao efetuar uma pesquisa detalhada nos bancos de dados desta SRF (fls. 618 a 624) e nas informações enviadas pela Secretaria de Segurança Pública de São Paulo – SSP/SP (fls. 52 a 64), esta fiscalização chegou à conclusão de que o “falso” Sr Willian Donizete Florino Rosa, CPF 410.370.458-66 e RG 134601269 – SSP/SP, **cujos dados foram obtidos através de documentos falsos**, é, na verdade, o Sr **WILLIAN DONIZETE FLORIANO ROSA, CPF 073.738.098-55 e RG 11.864.932 – SSP/SP**, pelos seguintes motivos: a) o CPF do “falso” Sr Willian consta como **SUSPENSO** no banco de dados da SRF (fls. 618), já o CPF do Sr Willian consta como **REGULAR** (fls. 621); b) o “falso” Sr Willian **não está**

registrado na base de dados do Tribunal Superior Eleitoral – TSE (fls. 619), mas consta o registro e o número do título de eleitor para o Sr Willian (fls. 623); c) o nome da mãe do “falso” Sr Willian, Sra Inaide de Castro Rosa, também **não está registrado na base de dados do TSE** (fls. 620), já o nome da mãe do Sr Willian, Sra Inaide **Dias** de Castro Rosa, está registrado na base de dados do TSE (fls. 624); d) o número do RG do “falso” Sr Willian pertence à Sra Sônia Alves de Oliveira Cruz, conforme Ficha de Identificação Civil – FIC enviada pela SSP/SP (fls. 64); e) na FIC do Sr Willian (fls. 63), tanto o número do CPF quanto o nome da mãe ali informados coincidem com o constante na base de dados desta SRF (fls. 618 a 624).

10.2- Tendo em vista tudo o que foi exposto no item acima, percebe-se que foram feitas pequenas alterações nos dados verdadeiros do Sr Willian para se criar um “falso” Sr Willian, tais como a retirada de letras do seu nome e sobrenome (era Willian, ficou Wilian; era FloriAno, ficou Florino), a retirada de um dos sobrenomes de sua mãe (era Inaide **DIAS** de Castro Rosa, ficou Inaide de Castro Rosa). Além disso, pode-se observar que o CPF do “falso” Sr Willian foi inscrito no banco de dados desta SRF no dia **17/09/2008**, poucos dias antes de seu ingresso na sociedade da fiscalizada, que ocorreu no dia **02/10/2008**, sendo este fato mais um indício de que foi criado um “fantasma”, ou seja, um “falso” Sr Willian, **com a finalidade de dificultar a responsabilização de um dos administradores da fiscalizada por seus atos de gestão.**

10.3- Após descobrirmos que existia um “verdadeiro” Sr Willian, passamos a procurar **provas de sua participação na administração da fiscalizada.** Foi descoberto, após verificarmos a semelhança existente entre as assinaturas do “falso” Sr Willian presentes em alterações do contrato social da fiscalizada (fls. 108 e 112), no RG utilizado por ele para abrir conta-corrente no Banco Santander (fls. 118) e nos cartões de assinaturas (fls. 115 a 117), documentos estes enviados pelo Banco Santander, e no cartão de assinatura enviado pelo Banco Bradesco (fls. 227), com as assinaturas feitas em diversos cheques de emissão da fiscalizada (fls. 151; 154 a 155; 297; 302; 306; 311; 315 e 316; 320; 324 e 325; 328; 332; 354; 364; 369; 390; 393; 396; 405; 410 e 411; 414; 417; 423; 426; 429; 432; 435; 446; 451; e 456), que todas as rubricas foram feitas pela mesma pessoa, ou seja, **quem assinou todos estes documentos foi o Sr Willian fazendo-se passar pelo “falso” Sr Willian.**

10.4- No dia 21/09/2011, comparecemos na Agência Bancária nº 0767 da instituição financeira Banco Santander Brasil S/A, onde tomamos a termo informações a respeito da conta-corrente nº 13.000445-7, pertencente à fiscalizada (fls. 574 a 575). Dentre as perguntas feitas ao Gerente Geral daquela agência, Sr Roberson Alberto Cremones, CPF nº 048.383.818-75, quando indagamos sobre “*quem comparecia na agência para fazer as operações bancárias (emissão de extratos, depósitos, saques, requisição de talões de cheques, etc...)*”, foi respondido que “(...) **era o Sr Willian Donizete Florino Rosa**, o qual inclusive foi visto por ele nesta agência várias vezes (...)”. (grifos nossos)

(...)

11- A Sra Jacqueline Barretos Fagundes Gouvea, CPF 398.782.328-32, que realizou atividades de gestão e participou do quadro societário da fiscalizada durante o período de 23/10/2007 a 02/10/2008, de acordo com sua Ficha Cadastral Completa, **também foi identificada por documentos pessoais falsos**, pelos fatos destacados nos itens abaixo.

11.1- Ao efetuar uma pesquisa detalhada nos bancos de dados desta SRF (fls. 625 a 633), esta fiscalização chegou à conclusão de que a “falsa” Sra Jacqueline Barretos Fagundes Gouvea, CPF 398.782.328-32, **cujos dados foram obtidos através de documentos falsos**, é, na verdade, a Sra Jacqueline Barreto Fagundes Gouveia, CPF 275.910.108-83, pelos seguintes motivos: a) o CPF da “falsa” Sra Jacqueline **Gouvea** consta como **SUSPENSO** no banco de dados da SRF (fls. 629), já o CPF da Sra Jacqueline **Gouveia** consta como **REGULAR** (fls. 626); b) a “falsa” Sra Jacqueline **Gouvea não está registrada na base de dados do Tribunal Superior Eleitoral – TSE** (fls. 630), mas consta o registro e o número do título de eleitor para a Sra Jacqueline **Gouveia** (fls. 627); c) o nome da mãe da

"falsa" Sra Jacqueline **Gouvea**, Sra Neide Francisca Gouvea, também **não está registrado na base de dados do TSE** (fls. 631), já o nome da mãe da Sra Jacqueline **Gouveia**, Sra Ineide Barreto Gouveia, está registrado na base de dados do TSE (fls. 628).

11.2- Tendo em vista tudo o que foi exposto no item acima, percebe-se que foram feitas pequenas alterações nos dados verdadeiros da Sra Jacqueline **Gouveia** para se criar uma "falsa" Sra Jacqueline **Gouvea**, tais como a retirada de letras do seu sobrenome (era Barreto, ficou Barreto**S**; era Gouveia, ficou Gouvea); a retirada de letras e a troca de um dos sobrenomes de sua mãe (era Ineide, ficou **Neide**; era Gouveia, ficou Gouvea; era Barreto, foi colocado Francisca no lugar). Além disso, pode-se observar que o CPF da "falsa" Sra Jacqueline **Gouvea** foi inscrito no banco de dados desta SRF no dia **18/09/2007**, poucos dias antes de seu ingresso na sociedade da fiscalizada, que ocorreu no dia **23/10/2007**, sendo este fato mais um indício de que foi criado um "fantasma", ou seja, uma "falsa" Sra Jacqueline **Gouvea**, com a finalidade de dificultar a responsabilização de um dos administradores da fiscalizada por seus atos de gestão.

11.3- Após descobrirmos que existia uma "verdadeira" Sra Jacqueline **Gouveia**, passamos a procurar **provas de sua participação na administração da fiscalizada**. A "falsa" Sra Jacqueline **Gouvea** consta como **representante da fiscalizada** nas DIPJ referentes aos anos de 2007 e 2008 (fls. 09 e 21). Foi descoberto, após verificarmos a semelhança existente entre as assinaturas da "falsa" Sra Jacqueline **Gouvea** presente em alterações do contrato social da fiscalizada (fls. 112 e 512), enviadas pelo Banco Santander e pela empresa Tim Celular S/A, respectivamente, na Ficha – Proposta de Abertura de Contas (fls. 222 a 223) e na Cédula de Crédito Bancário (fls. 228 a 231), documentos enviados pelo Banco Bradesco, com as assinaturas feitas em diversos cheques de emissão da fiscalizada (fls. 156; 293; 336; 340; 344 e 345; 348; 352; 360; 372; 375; 378 e 379; 381; 384; 387 e 388; 399; 402; 420; 438; e 442), que todas as rubricas foram feitas pela mesma pessoa, ou seja, **quem assinou todos estes documentos foi a Sra Jacqueline Gouveia fazendo-se passar pela "falsa" Sra Jacqueline Gouvea**.

(...)

12.7- Conforme restou demonstrado nos itens 11.1 a 11.6 deste Termo, a sócia da fiscalizada Sra Jacqueline Barretos Fagundes Gouvea, CPF 398.782.328-32, **foi identificada por documentos pessoais falsos, e tais dados falsos foram utilizados para qualificá-la em alterações de contrato social conforme pode ser verificado na Ficha Cadastral Completa da fiscalizada**. O Sr Sebastião Fagundes Gouveia Filho, de acordo com o relatado nos itens 12.1 a 12.5 acima, **cedeu o endereço de seu escritório de contabilidade para ser o domicílio tributário da fiscalizada**. Como contador da fiscalizada, o Sr Sebastião **foi o responsável pela elaboração do Contrato Social** da fiscalizada, conforme declaração feita pela Sra Jacqueline Aparecida Araújo de Franceschi e, de acordo com a sua própria declaração transcrita no item 12.6 acima, na qual afirma que colocou sua filha Sra Jacqueline no quadro societário da fiscalizada, **esta fiscalização só pode concluir que o Sr Sebastião não só sabia, mas também se utilizou de documentos falsos para constituir o quadro societário da fiscalizada de interpostas pessoas**.

(...)

13- O Sr **Mateus Simeí Salles**, CPF 260.337.168-17, também é um dos responsáveis pelo crédito tributário apurado na presente ação fiscal, pois as provas e fatos apresentados e discutidos nos itens abaixo comprovam sua ligação com a fiscalizada e que ele se **beneficiou** do fato de existirem **interpostas pessoas** em seu quadro societário, uma vez que **recebeu e transferiu recursos financeiros** para as contas-correntes bancárias mantidas em nome da fiscalizada **sem comprovar, com documentação hábil e idônea, a que título foram realizadas tais transações**.

(...)

14- Após analisar vários depoimentos de pessoas ligadas à empresa fiscalizada, provas e fatos que serão avaliados pormenorizadamente nos itens seguintes, esta fiscalização só pode concluir que o **Sr Pedro Luiz Maschietto Salles, CPF 744.730.698-34**, também é **um dos responsáveis** pelo crédito tributário apurado na presente ação fiscal. Tais **evidências comprovam sua participação na administração da fiscalizada** e que ele se **beneficiou, inclusive financeiramente**, do fato de existirem **interpostas pessoas** em seu quadro societário, uma vez que esta prática foi adotada **com a finalidade de dificultar a responsabilização de seus administradores por seus atos de gestão**.

(...)

VII- MAJORAÇÃO DA MULTA

15- A fiscalização concluiu, com base nas informações e **PROVAS MATERIAIS** discutidos pormenorizadamente nos itens 10 a 14 deste Termo, que o Sr **Willian Donizete Floriano Rosa, CPF 073.738.098-55**, a Sra **Jacqueline Barreto Fagundes Gouveia, CPF 275.910.108-83**, o Sr **Sebastião Fagundes Gouveia Filho, CPF 306.220.938-00**, o Sr **Mateus Simeí Salles, CPF 260.337.168-17** e o Sr **Pedro Luiz Maschietto Salles, CPF 744.730.698-34**, são **responsáveis pelo crédito tributário** apurado na presente ação fiscal uma vez que contribuíram, **utilizando-se de meios fraudulentos**, para a **inclusão de interpostas pessoas** no quadro societário da fiscalizada com a **intenção de dificultar a responsabilização de seus atos de gestão e a cobrança dos tributos devidos ao Fisco Federal**.

Houve uma simulação na criação de um novo quadro societário para a fiscalizada composto por interpostas pessoas, e os responsáveis solidários pelo presente crédito tributário agiram em conluio fraudando documentos e utilizando recursos financeiros que entravam nas contas-correntes bancárias da fiscalizada. A fiscalizada incorreu também na prática de sonegação fiscal, conforme constatado no item 9.4 acima, pois deixou de declarar à SRFB a totalidade das receitas auferidas com sua atividade comercial com a intenção de sonegar informações.

16- Cabe discorrer sobre os dispositivos legais que tratam de crimes contra a ordem tributária, sonegação, fraude, conluio e majoração de multa. Dispõem o inciso I e o § 1º, ambos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

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

17- Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, dispõem que:

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; (...)"

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

"Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento."

"Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

18- A lei nº 4.729 de 14 de julho de 1965, em seu art. 1º, I, explicou ainda melhor, o conceito de sonegação fiscal ao dispor que:

"Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I- prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II- inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública; (...)."

19- Mais recentemente, a lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, definiu os fatos denominados por sonegação fiscal como crimes contra a ordem tributária ao estabelecer em seu art. 1º, II e em seu art. 2º, I que:

"Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;



II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; (...)

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; (...)
Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (...)"

"Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; (...)

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa."

20- Portanto, tendo como base os recortes legais transcritos nos itens acima e face a todos os fatos e provas revelados nos autos que implicaram a prática, em tese, de **crime contra a ordem tributária nas modalidades de sonegação fiscal, fraude e conluio**, e tendo em vista ainda o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, **a multa de ofício apurada será majorada para 150%**.

20.1- O crédito tributário constante do presente auto de infração **foi apurado com base nos critérios do lucro arbitrado**, de acordo com o que dispõe o art. 530, inciso III do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, em conformidade com o art. 47 da Lei nº 8.981/1995 e com o art. 1º da Lei nº 9.430/1996, pois a fiscalizada, apesar de intimada para tanto, **não apresentou a esta fiscalização os livros e documentos da sua escrituração comercial e fiscal**.

20.2- Assim sendo, os valores creditados em suas contas-correntes bancárias, conforme descrito nos itens 9.2 e 9.3 deste Termo, foram lançados dentro da rubrica "**Omissão de Receitas**", na infração "**Depósitos Bancários de Origem não Comprovada**", **com a majoração da multa de ofício apurada para 150%**, de acordo com o art. 42, § 1º, e art. 44, § 1º, ambos da Lei nº 9.430/96, conforme quadro abaixo. Deve ser observado que, devido aos critérios para a apuração do lucro arbitrado, sobre os referidos valores creditados em suas contas-correntes bancárias foram aplicados os percentuais fixados no art. 519 do RIR/99 e seus parágrafos **acrescidos de vinte por cento**, conforme dispõe o art. 532 do RIR/99, em conformidade com o art. 16 da Lei nº 9.249/1995 e com o art. 27, inciso I da Lei nº 9.430/1996.

(...)

VIII- DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

21- Nos anos calendários fiscalizados, esta fiscalização concluiu, com base nas informações e **PROVAS MATERIAIS** discutidos pormenorizadamente nos itens 10 a 14 deste Termo, que o Sr **Willian Donizete Floriano Rosa**, CPF 073.738.098-55, a Sra **Jacqueline Barreto Fagundes Gouveia**, CPF 275.910.108-83, o Sr **Sebastião Fagundes Gouveia Filho**, CPF 306.220.938-00, o Sr **Mateus Simeí Salles**, CPF 260.337.168-17 e o Sr **Pedro Luiz Maschietto Salles**, CPF 744.730.698-34, são **responsáveis pelo crédito tributário apurado na presente ação fiscal**. Houve uma **simulação na criação de um novo quadro societário para a fiscalizada composto por interpostas pessoas**, e os **responsáveis solidários pelo presente crédito tributário agiram em conluio ao fraudar documentos e utilizar os recursos financeiros que entravam nas contas-correntes bancárias da fiscalizada**. A fiscalizada incorreu também na prática de **sonegação fiscal**, conforme constatado no item 9.4 acima, pois **deixou de declarar à SRFB a totalidade das receitas auferidas com sua atividade comercial com a intenção de sonegar informações**.

Conforme já abordado, a Súmula CARF no. 14 impede que o simples fato de o sujeito passivo ter omitido receitas também dê ensejo à qualificação da multa.

Isso porque, reconhece-se, para que haja a qualificação da multa de ofício é necessário, para além contestação de ausência de recolhimento de tributos, a caracterização de dolo, usualmente definido como a intenção de praticar um ilícito.

Dessa forma, até mesmo por aplicação da Súmula CARF no. 14, não subsiste a justificativa da autoridade autuante comentada acima como item “ii”, é dizer, não serve de fundamento para a qualificação da multa o fato de a pessoa jurídica ter omitido receitas. Omitir receitas, por si só, não configura -- como pretendeu a autoridade autuante -- “sonegação fiscal”.

Resta analisar o primeiro argumento utilizado pela autoridade autuante para qualificar a multa, qual seja: se o fato de se incluir interpostas pessoas no quadro societário da pessoa jurídica, por meio de documentos falsos, consiste em fundamento válido para a exasperação da penalidade.

Ressalto, por oportuno, que o caso também não é de aplicação da Súmula CARF 34, que diz:

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

Isso porque a qualificação da multa no caso dos autos não ocorreu em razão de utilização de contas bancárias de interpostas pessoas, que seria a hipótese versada na Súmula CARF 34.

Aqui, conforme visto, a qualificação da multa ocorreu em virtude da inclusão, no quadro societário da pessoa jurídica autuada, de pessoas “inexistentes”, criadas após se forjar documentos de pessoas reais, algumas delas, inclusive, cujos CPFs se encontravam “suspensos” na Receita Federal.

Nesse passo, também se considera importante discernir que o caso em questão não trata de interposição, no quadro societário da pessoa jurídica, dos chamados “laranjas”, isto é, de pessoas que existem física e juridicamente, mas não são os verdadeiros sócios. O caso dos autos envolveu nomeação, para o quadro societário da pessoa jurídica, de pessoas físicas que não existem, cujos cadastros foram forjados **ilicitamente**, a partir de dados de pessoas físicas reais, estas sim as verdadeiras sócias.

A distinção é importante porque, no caso dos “laranjas”, colocam-se no quadro societário da pessoa jurídica pessoas que não o são, consistindo a conduta meramente em se fingir algo que não é. Já no caso dos autos, para além de se fingir algo que não é, tal foi feito por meio da prática de ilícitos assim previstos em norma penal.

Não se discorda das considerações do voto condutor do acórdão recorrido, no sentido de que a utilização de interpostas pessoas no quadro societário não tem relação com o fato gerador, na medida em que visa a disfarçar a responsabilidade dos verdadeiros gestores da empresa frente aos atos por eles praticados, tendo essa conduta impacto apenas na fase de execução da dívida. Não obstante, tais considerações estão direcionadas ao caso “clássico” de interposição de “laranjas”, em que, como visto, meramente se finge algo que não é.

No caso dos autos, porém, para além de se incluir no quadro societário pessoas que não eram as verdadeiras sócias, tal **conduta foi realizada por meio da prática de ilícitos definidos como tais em norma penal**, restando caracterizado, aí, o **dolo** na conduta que autoriza a exasperação da multa. Há, portanto, um “plus” para além da inclusão de “laranjas” no quadro societário, caracterizado pelo fato de tais “laranjas” sequer existirem e terem tido sua identidade forjada ilicitamente a partir da documentação dos verdadeiros sócios.

Nesse contexto, vale transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco, que assim se pronuncia ao dissertar sobre a hipótese legal de qualificação da multa (grifamos):

Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que **o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.**” (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.).

É exatamente o caso dos autos.

Assim, muito embora a verificação de omissão e receitas não possa acarretar, por si só, a qualificação da multa de ofício, o mesmo não se pode dizer da omissão de receitas verificada em pessoa jurídica que teve quadro societário alterado de forma a nele se incluir, mediante documentação falsa, sócios que na realidade sequer existiam de fato. Neste caso não há um mero disfarce quanto à responsabilidade dos verdadeiros gestores da empresa, mas a prática de **ilícito penal** quanto à própria composição da pessoa jurídica que praticou o fato gerador, ilícito este que tem relação direta com a natureza da infração fiscal apurada: omitiu-se receitas e se criou informação falsa relativa ao sujeito passivo da obrigação tributária exatamente no intuito de se viabilizar tal omissão.

Por fim, observo que não afeta o raciocínio acima o fato de a autuação ter por base presunção. Isso porque a presunção foi utilizada exclusivamente para se concluir ter havido omissão de receitas, mas o ilícito, a “fraude” (sentido não técnico), não se presumiu, pelo contrário, restou provado(a) pela fiscalização após a verificação de que o quadro societário da pessoa jurídica passou a ser composto por pessoas físicas inexistentes, mediante a utilização de documentos forjados ilicitamente a partir dos documentos reais dos verdadeiros sócios.

Estas são as razões pelas quais oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial, e sugiro a seguinte ementa para o presente voto:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIETÁRIO DA PESSOA JURÍDICA QUE OMITE RECEITAS. UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS FALSOS. DOLO CONFIGURADO.

A alteração de quadro societário de forma a nele se incluir pessoas que sequer existem, mediante uso de documentação forjada ilicitamente a partir dos documentos dos verdadeiros sócios, não caracteriza mero disfarce quanto à responsabilidade dos verdadeiros gestores da empresa, mas prática de ilícito penal quanto à própria pessoa jurídica que praticou o fato gerador. Uma vez provado o dolo, é caso de aplicação da multa de ofício qualificada.

Em observância ao artigo 63, § 8º do Anexo II ao Regimento Interno deste CARF, observo que, colocada a questão em julgamento, **a maioria da Turma acompanhou esta Relatora pelas conclusões**, tendo prevalecido as razões de decidir da Conselheira Edeli Pereira Bessa, expostas na declaração de voto abaixo, e também refletidas na ementa do presente julgado.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora para dar provimento ao recurso especial da PGFN, mas com o acréscimo de outros fundamentos.

Concordou que o caso em tela não autorizaria a aplicação da Súmula CARF nº 14, porque a autoridade fiscal logrou demonstrar circunstâncias outras para qualificação da penalidade, para além da mera omissão de receitas. Também entendeu que não é o caso de aplicação da Súmula CARF nº 34, vez que a interposição de pessoas não se verificou na utilização de contas bancárias, mas sim no quadro social da pessoa jurídica. Contudo, ressaltou que o fato de a pessoa jurídica ser constituída com pessoas físicas irreais poderia não ser suficiente para a qualificação da penalidade, e por esta razão reputou necessário analisar as demais circunstâncias que, associadas a estas, motivaram aquela exasperação, mormente tendo em conta que as infrações imputadas à pessoa jurídica corresponderiam a omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

Isto porque 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, DACON 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\$ 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 crédito 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 nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 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 nº 14: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Súmula CARF nº 25: *A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.*

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 embargos 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 nº 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 autuada 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 subtrai-los da incidência tributária.

Tais parâmetros orientaram os 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 (Abbatur 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, conforme relatado às e-fls. 691/710, a autoridade lançadora, constatando a apresentação de DIPJ zeradas nos anos-calendário 2007 e 2008, apesar da movimentação financeira de R\$ 100.531,37 e R\$ 3.088.793,63 naqueles anos, respectivamente, além de apurar o uso de documentos falsos para inclusão de pessoas no quadro social da pessoa jurídica, identificou mediante circularização que parte dos créditos bancários *são decorrentes da prestação de serviços de representação comercial à empresa Tim Celular S/A* e, quanto aos demais depósitos bancários, diante da falta de comprovação da origem pela Contribuinte, apurou mediante circularização junto aos depositantes que havia reiterados créditos por operações com *empresas do Grupo Eficaz*, por organização de eventos de formatura, além de evidências de operações na área de construção civil. A autoridade fiscal também se estende em demonstrar a atuação de administradores, operadores e responsáveis pela contabilidade, inclusive obtendo depoimento de gerente da instituição financeira acerca dos reais agentes e operações investigadas.

Ao final, assim motiva a qualificação da penalidade:

15 – A fiscalização concluiu, com base nas informações e PROVAS MATERIAIS discutidos pormenorizadamente nos itens 10 a 14 deste Termo, que [...] são responsáveis pelo crédito tributário apurado na presente ação fiscal uma vez que contribuíram, utilizando-se de meios fraudulentos, para a inclusão de interpostas pessoas no quadro societário da fiscalizada com a intenção de dificultar a responsabilização de seus atos de gestão e a cobrança dos tributos devidos ao Fisco Federal. Houve uma simulação na criação de um novo quadro societário para a fiscalizada composto por interpostas pessoas, e os responsáveis solidários pelo presente crédito tributário agiram em conluio fraudando documentos e utilizando recursos financeiros que entravam nas contas correntes bancárias da fiscalizada. A fiscalizada incorreu também na prática de sonegação fiscal conforme constatado no item 9.4 acima, pois deixou de declarar à SRFB a totalidade das receitas auferidas em sua atividade comercial com a intenção de sonegar informações.

16 – Cabe discorrer sobre os dispositivos legais que tratam de crimes contra a ordem tributária, sonegação, fraude, conluio e majoração de multa. Dispõem o inciso I e o §1º, ambos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

[...]

17 – Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, dispõem que:

[...]

18 – A lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, em seu art. 1º, I, explicou melhor, o conceito de sonegação fiscal ao dispor que:

[...]

19 – Mais recentemente, a lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, definiu os fatos denominados por sonegação fiscal como crimes contra a ordem tributária ao estabelecer em seu art. 1º, II e em seu art. 2º, I que:

[...]

20 – Portanto, tendo como base os recortes legais transcritos nos itens acima e face a todos os fatos e provas revelados nos autos que implicaram a prática, em tese, de crime contra a ordem tributária nas modalidades de sonegação fiscal, fraude e conluio, e tendo em vista ainda o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, a multa de ofício apurada será majorada para 150%.

Como se vê, apesar do desprezo da Contribuinte em relação às obrigações acessórias que lhe eram impostas, e da negativa de apresentação dos elementos exigidos pela autoridade fiscal, esta se empenhou em identificar a natureza dos créditos que favoreceram a autuada nos períodos fiscalizados, reunindo elementos consistentes e convergentes no sentido de efetiva atividade operacional que, mantida sob a titularidade de pessoa jurídica constituída com sócios de *identidade forjada*, como destacado pela I. Relatora, apontam indubitavelmente para a intenção de sonegar os tributos devidos em razão daquela atividade.

Em tais circunstâncias, e diante das premissas inicialmente fixadas, a qualificação da penalidade deve ser mantida não só em razão da reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, mas especialmente porque trazidas outras evidências de que os valores movimentados correspondem a receitas da atividade do sujeito passivo, aí incluído, também, o falso na constituição do quadro social. Resta afastada, assim, não só a Súmula CARF nº 14, como também a 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.*).

Daí porque deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA