



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.000058/2010-33
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.053 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 05 de abril de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DISCAR DISTRIBUIDORA DE CARNES CATANDUVA LTDA E OS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS (WALTER LÚCIO GALEGARI E ERNESTO LÚCIO GALEGARI)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO.

Quando inexistente similitude fática entre o recorrido e paradigma, o recurso especial não deve ser conhecido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006, 2007

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos. Ausente esta prova, a reiteração da conduta de não escriturar e não comprovar a origem dos depósitos bancários, ainda que associada à inexistência de livros e documentos da escrituração contábil e fiscal e à exclusão do sujeito passivo do Simples Federal em razão do volume de receita presumidamente omitida, é insuficiente para justificar a exasperação da penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à primeira matéria (“qualificação da multa de ofício”). No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Andréa Duek Simantob (relatora) que votou por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do acórdão nº 1402-001.553, de 11.02.2013 que registrou a seguinte ementa e julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2006, 2007

RECURSO DO CONTRIBUINTE

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS COMERCIAIS E FISCAIS.

A autoridade fiscal deve arbitrar o lucro da pessoa jurídica quando a escrituração a que estiver obrigada a contribuinte revelar evidências de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real, bem como pela não apresentação dos livros comerciais e fiscais e a respectiva documentação.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PESSOA JURÍDICA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza omissão de receitas a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

CONFLITO APARENTE DE NORMAS. ART.42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996 E AS HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO DO ART.47, DA LEI Nº 8.981, 1995. MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS.

As hipóteses de arbitramento definidas pelo art. 47, da Lei nº 8.981, 1995 se constituem em regra geral, que são suplantadas pelo regramento específico definido pelo art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável especificamente à hipótese de não comprovação da origem de recursos utilizados em movimentações financeiras.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

INFRAÇÃO FISCAL. MEIOS DE PROVA.

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A movimentação bancária desproporcional as receitas declaradas, mesmo que de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados e não escriturados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracterizam evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

[...]

RECURSO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS SUJEIÇÃO PASSIVA
RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. HIPÓTESES DE IMPUTAÇÃO. PRINCÍPIO
DA LEGALIDADE.

A imputação de responsabilidade solidária por crédito tributário só pode ocorrer nas hipóteses e nos limites fixados na legislação, que a restringe às pessoas expressamente designadas em lei e àquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Preliminares rejeitadas.

Recurso do contribuinte parcialmente provido.

Recurso dos responsáveis solidários provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminares suscitadas pelo recorrente, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do voto do relator. QUANTO AO RECURSO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para cancelar a sujeição passiva solidária de Walter Lúcio Galegari e Ernesto Lúcio Galegari, nos termos do voto do Relator.

Ao apreciar a impugnação, a Turma de Julgamento da DRJ decidiu nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005, 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. LUCRO ARBITRADO. MULTA QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Presume-se que correspondem a receitas omitidas os depósitos bancários de origem não comprovada. Arbitra-se o lucro quando o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais. No cômputo das receitas conhecidas que servirão de base para a apuração do lucro arbitrado incluem-se as receitas omitidas. A declaração, reiterada, de valores irrisórios em comparação com a movimentação financeira, cuja origem não foi comprovada, a falta de manutenção de livros e demais documentos fiscais e contábeis e a permanência indevida no SIMPLES FEDERAL, dão fundamento à exasperação da multa de ofício. É correta a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tenham interesse comum nas situações que constituem os fatos geradores das obrigações tributárias apuradas.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário ao CARF, ao qual foi dado **provimento parcial**, para reduzir a multa de ofício para 75%.

Cientificado, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial à 1ª Turma da CSRF, alegando divergência jurisprudencial em relação a 2(duas) matérias:

- **quanto à qualificação da multa** da multa que foi imputada em face do evidente intuito de fraude em prática reiterada de ilícito tributário e reduzida pelo Colegiado *a quo* para o patamar de 75%

- **quanto ao afastamento da responsabilização tributária imputada por meio do art. 124, I do CTN.**

Quanto à multa qualificada, indicou como paradigmas os acórdãos abaixo:

1º paradigma – Ac. n.º 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

MULTA QUALIFICADA A conduta consistente e reiterada do contribuinte

de omitir receitas, utilizando-se de conta bancária mantida à margem da escrituração contábil e fiscal, caracteriza a intenção de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

[...]

2º paradigma – Ac. n.º 101-96.668

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -

IRPJ

[...]

MULTA QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150% e correta a elaboração da representação fiscal para fins penais.

Quanto à segunda matéria – Responsabilização tributária por meio do art. 124, I do CTN indicou os seguintes paradigmas: Acórdão n.º 103-11.329 e Acórdão n.º 101-96.933.

1º paradigma – Ac. n.º 103-11.329

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LARANJAS; TESTAS-DE-FERRO OU INTERPOSTAS PESSOAS. SOCIEDADE DE FATO. SOLIDARIEDADE. CTN, ART. 124, I. Comprovada a utilização de pessoa jurídica de modo fraudulento, por pessoas físicas e outra pessoa jurídica que dela se utilizaram como meio de fugirem da tributação, cabe responsabilizar, de modo solidário e sem benefício de ordem. todos os proprietários de fato, nos termos do art. 124, I, do CTN.

MULTA QUALIFICADA. INFORMAÇÕES FORNECIDAS AO FISCO ESTADUAL E SONEGADAS AO FISCO FEDERAL. RECEITA OBTIDA POR MEIO DOS CLIENTES. PRÁTICA REITERADA. DOLO CARACTERIZADO.

Caracterizam a sonegação, consistente na conduta dolosa de impedir o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador, a prática reiterada de informar à Secretaria da Receita Federal valores inferiores àqueles informados ao Fisco Estadual, bem como a omissão de valores de vendas, levantados pela fiscalização junto aos clientes do contribuinte autuado, tudo isto sem qualquer justificativa para tanto. Demonstrada a sonegação, cabe a aplicação da multa qualificada.

[...]

2º paradigma – Ac. nº 108-08.467:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – Demonstrado de forma inequívoca que a sociedade é formalmente constituída por interpostas pessoas e identificados os sócios de fato, devem os mesmos ser arrolados como responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído a teor dos artigos 124, I e 135, III, do C.T.N.

Em síntese, no mérito, o recorrente alega em relação a cada uma das matérias:

Da Multa qualificada

- aduz que restou dos autos clara a atividade ilícita do autuado, deduzida a partir da conduta de deixar de declarar parcela significativa de sua receita, o que revela evidente intuito fraudulento, apto a ensejar a incidência da multa qualificada;

- praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração observada a partir da apuração, por anos-calendário sucessivos, de omissão significativa de rendimentos, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, em atividade reiterada que reforça o intuito de fraude;

- como resultado de sua conduta dolosa, havia diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o consequente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;

- a conduta foi sempre resultado de vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

- a consistência/reiteração da conduta ilícita constitui forte indício do “intuito de fraude”. Representa, pois, elemento objetivo relevante para que se diferencie o simples erro da intenção de subtrair fatos ao conhecimento do fisco.

Da responsabilização tributária por meio do art. 124, I do CTN

- perfeitamente cabível à situação em tela a indicação do art. 124, I, do CTN para fundamentar a sujeição passiva dos sócios de fato da empresa;

- revela-se clara a hipótese do art. 124, inciso I do CTN, qual seja, a solidariedade daquela pessoa física em razão de seu interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da presente exigência.

- demonstrou-se sua real atuação como responsável pela movimentação das contas bancárias nas quais foram creditados valores oriundos de evidentes operações comerciais não submetidas à tributação na pessoa jurídica, conjuntamente com a inexistência de escrituração comercial destas operações e indícios de atuação daquela pessoa física como sócio de fato da atuada.

- nesse contexto, a pessoa física – sócio de fato - não dispõe da proteção que a legislação civil concede aos sócios de direito da pessoa jurídica e assim passa a constituir o pólo passivo da obrigação tributária junto com a empresa por ter auferido riqueza das operações comerciais sem qualquer legitimidade ou controle por meio da escrituração comercial;

- o ac. recorrido não atentou para a transferência de valores da contribuinte para seus sócios “de fato”, fundamento da imputação da responsabilidade solidária;

-há, inclusive, várias transferências bancárias da DISCAR para as empresas FRIGOPOTI – FRIGORÍFICO POTI LTDA e CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA, nas quais o Sr. Walter Lúcio Calegari figura como sócio.

- o conjunto de fatos, de acordo com a fiscalização, revelam que os senhores Ernesto Lúcio Calegari e Walter Lúcio Calegari beneficiaram-se, direta e indiretamente, das infrações tributárias praticadas pela DISCAR, já que esta direcionou, injustificadamente, recursos a eles e às empresas nas quais são eles sócios. Também não foram apresentados provas por eles para comprovar as razões pelas quais ocorreram as referidas transferências de recursos.

Requer, ao final, que seja provido o presente recurso no sentido de se reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se a multa de 150%.

O presidente da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF deu seguimento ao recurso, nos termos do despacho de admissibilidade de e-fls 1.554/1.560.

DAS CONTRARRAZÕES – SOLIDÁRIO Sr. ERNESTO LÚCIO CALEGARE

As partes recorridas (contribuinte e solidários) foram cientificadas, por AR (efls. 1.563, 1.564 e 1.566, 30/03/2016), do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, comparecendo apenas o responsável Solidário, Sr. Ernesto Lúcio Calegare, a fim de apresentar suas contrarrazões com o seguinte teor:

- preliminarmente, o recurso especial mostra-se incabível no caso presente, porquanto o julgamento atacado baseou-se na **falta de provas** para decretar a ausência de responsabilidade solidária do ora recorrido, sendo assim incabível a utilização da via do recurso especial, razão da impertinência do recurso, que não deve ser conhecido.

- a fiscalização não logrou demonstrar que os responsáveis solidários tenham sido os beneficiários da disponibilidade econômica ou jurídica da renda na forma do art. 124, I do CTN;

- a sociedade DISCAR sempre foi gerida e administrada pelo outro sócio atuado, Sr. Walter Lúcio Caligari, e que eventual transferência financeira da pessoa jurídica atuada para outras sociedades jamais poderia ser atribuída ao recorrido, para fins de se afirmar o seu interesse na realização do fato gerador;

- nenhum elemento de prova foi produzido pela fiscalização no sentido de demonstrar que o recorrido tenha se beneficiado diretamente das transferências bancárias da DISCAR para outras pessoas jurídicas, nem mesmo o argumento de que o recorrido é sócio de referidas empresas porque as pessoas jurídicas não foram incluídas na fiscalização.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora

1. Conhecimento

O recurso foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade foi questionada pela parte contrária apenas no tocante à responsabilização tributária.

O despacho de admissibilidade considerou comprovada a divergência em relação às 2(duas) matérias, após verificar que:

Multa qualificada

[...]

Para a PFN, malgrado a semelhança fática, ou seja, a conduta reiterada do contribuinte de não escriturar seus rendimentos e/ou subavaliá-los se comparados à sua movimentação bancária, o Colegiado decidiu prover o recurso voluntário, reduzindo o valor da multa de ofício.

Verificou-se que, de fato, as situações são bastante assemelhadas. Recorrido e paradigmas trataram da conduta reiterada do contribuinte no sentido de não escriturar seus rendimentos ou escriturá-los de forma insuficiente quando realizados batimentos com valores constantes de sua conta corrente bancária.

[...]

Responsabilidade tributária

Acórdão n.º 203-11329

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LARANJAS, TESTAS-DE FERRO OU INTERPOSTAS PESSOAS. SOCIEDADE DE FATO. SOLIDARIEDADE. CTN, ART. 124, I. Comprovada a utilização de pessoa jurídica de modo fraudulento, por pessoas físicas e outra pessoa jurídica que dela se utilizaram como meio de fugirem da tributação, cabe responsabilizar, de modo solidário e sem benefício de ordem, todos os proprietários de fato, nos termos do art. 124, I, do CTN.

[...]

Acórdão n.º : 108-08.467

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - demonstrado de forma inequívoca que a sociedade é formalmente constituída por interpostas pessoas e identificados os sócios de fato, devem os mesmos ser arrolados como responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído a teor dos artigos 124, I e 135, III, do C.T.N. Recurso negado."

A PFN aponta que, tal qual à primeira matéria abordada, também houve similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas logo acima colacionados, pois em todos os casos foi abordada a responsabilidade tributária conforme o art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN).

De fato, analisando sucintamente as ementas, há correspondência entre os fatos mas entendimentos divergentes entre as decisões paradigmáticas e a recorrida

Em relação à primeira matéria – Multa Qualificada -, embora não tenha sido objeto de contrarrazões, vale dizer que o segundo paradigma apresentado possui contexto fático diverso do disposto no acórdão recorrido, senão vejamos:

Acórdão Paradigma 101-96.668 - A decisão entendeu que o fato de a interessada não ter contabilizado, durante o ano-calendário de 2001, valores atribuídos à empresa pelas companhias seguradoras, atingindo um montante, no ano, de R\$ 48.488,88, retrata a caracterização do dolo porque, com a omissão de receitas que deveriam constar de sua escrita contábil e fiscal o interessado logrou êxito em se eximir do pagamento do imposto de renda e contribuições sociais. Aduz que a prática de não contabilizar receitas, subtraindo-as do crivo da tributação, impediu o fisco de tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador dos tributos, revelando o interessado, assim, sua intenção fraudulenta em se eximir do recolhimento tributário cabível.

Portanto, o contexto fático do paradigma, no confronto adstrito à multa qualificada encontra-se distante no recorrido, que dispõe acerca da omissão de receita, em razão de depósitos bancários de origem não comprovada. Também houve o arbitramento do lucro, diante da ausência de manutenção da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais.

E, no cômputo das receitas conhecidas, que servirão de base para a apuração do lucro arbitrado incluem-se as receitas omitidas, sendo certo que a declaração, reiterada, de valores irrisórios em comparação com a movimentação financeira, cuja origem não foi comprovada, a falta de manutenção de livros e demais documentos fiscais e contábeis e a permanência indevida no SIMPLES FEDERAL, dão fundamento à exasperação da multa de ofício.

Assim, descarto, de pronto o segundo paradigma, mas entendo ter sido formado o dissenso jurisprudencial em relação ao primeiro paradigma, acórdão **9101-001.307**, eis que, a meu ver, enxerga-se similitude fática suficiente, capaz de devolver a discussão para esta CSRF.

Por outro lado, em relação à segunda matéria admitida (Responsabilidade Tributária) o responsável solidário, Sr. Ernesto Lúcio Calegare, defende que o recurso especial fazendário não pode ser conhecido, uma vez que isso implicaria reapreciação/reexame de provas, o que não seria permitido nesta instância processual.

Equivoca-se a contrarrazoante, ao não perceber que a divergência apontada, apesar de envolver provas que já foram analisadas, não há no especial a pretensão de rediscuti-las nesta seara, mas tão somente verificar se a qualificação jurídica atribuída pelo colegiado está em dissonância ou não com a qualificação jurídica ofertada por outros paradigmas; qualificação jurídica esta que implica no ato de subsunção dos fatos à regra jurídica de imputação de responsabilidade solidária ao sócio administrador da empresa, por meio do art. 124, I do CTN.

Porém, vislumbro que o dissídio jurisprudencial, por outras razões, não pode ser estabelecido por meio dos dois paradigmas apresentados.

Em relação ao primeiro paradigma (Ac. nº 203-11329), consulta ao sítio do CARF revela que o referido julgado foi anulado pelo acórdão CSRF/02-03.235, na sessão de 30.06.2008, por vício de competência.

A referida decisão foi publicada no sítio do CARF, em 20/07/2011, bem antes da data de ingresso do recurso especial da PFN (em 22/09/2014 – e-fls. 1.552 do e-processo).

Dessa forma, este 1º paradigma não se presta à demonstração de dissídio jurisprudencial, dado que já foi reformado.

O 2º paradigma também não se presta a comprovar o dissídio jurisprudencial porque as situações fáticas no que se refere à responsabilização tributária são bem distintas daquelas constantes no acórdão recorrido.

Somente equiparando-se situações fáticas semelhantes é que se pode averiguar se houve interpretações divergentes à legislação tributária.

No caso do acórdão recorrido os responsáveis tributários, aos quais se imputou a respectiva responsabilização com base no art. 124, I do CTN (solidariedade de fato), realmente, tratavam-se de sócios (administradores) ou seja, por outras palavras, os responsáveis eram os proprietários de direito da empresa.

De outra banda, no 2º paradigma, diferente do acórdão recorrido, os responsáveis eram proprietários “de fato”, que atuavam mediante a utilização de interpostas pessoas, o que levou ao colegiado paradigmático abraçar o entendimento de que se aplicaria ao caso a hipótese. 124, I, do CTN.

E esse aspecto acima se mostra relevante porque uma coisa é avaliar a **solidariedade de fato** diante da separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e o patrimônio de seus sócios/acionistas, quando o elo desses com a empresa está formalmente e legalmente

estabelecidos e constituídos (caso do recorrido), em face de todo o amparo que o princípio da autonomia patrimonial garante às sociedades personalizadas.

É nesse contexto que ao recorrido foi atribuído a seguinte ementa :

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. HIPÓTESES DE IMPUTAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

A imputação de responsabilidade solidária por crédito tributário só pode ocorrer nas hipóteses e nos limites fixados na legislação, que a restringe às pessoas expressamente designadas em lei e àquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Outra situação bastante diferente é a questão da autonomia patrimonial, agora vista sob o manto da ilegalidade e informalidade, que permeia a existência de uma **sociedade de fato**, com uso indevido de interpostas pessoas, em que a atuação dos sócios de fato fazem mau uso da pessoa jurídica, agindo de forma abusiva e fraudulenta, utilizando do princípio da autonomia patrimonial garantido às sociedades personalizadas a fim de praticar atos ilícitos. (caso do 2º paradigma).

A própria ementa do paradigma já bem sugere essa distinção fática relevante:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – Demonstrado de forma inequívoca que a sociedade é formalmente constituída por interpostas pessoas e identificados os sócios de fato, devem os mesmos ser arrolados como responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído a teor dos artigos 124, I e 135, III, do C.T.N. (Ac. nº 108-08.467).

A Recorrente, por sua vez, em seu recurso especial trata como se estivesse lidado no recorrido com a mesma situação do 2º paradigma, ou seja, com **sócios de fato** que estariam sendo alçados ao polo passivo.

Contudo, na peça acusatória consta até referência a **sócios de fato**, mas veja, **sócios de fato em outras empresas que não foram arroladas como responsáveis tributários.**

Confira-se a referida passagem do TVF:

*Conforme citado neste termo, a empresa fiscalizada tem como sócios os Srs. Walter Lúcio Galegari e Ernesto Lúcio Galegare. Os citados contribuintes são também sócios de direito e/ou de fato das empresas **Frigopoti Frigorífico Poti Ltda. e Cinco Estrelas Distribuidora de Carnes Ltda.**, investigadas pelas mesmas praticas fraudulentas.*

[...]

É neste contexto que a Recorrente proclama a divergência, nos seguintes termos:

*[...] Os acórdãos acima colacionados entenderam que demonstrada a interposição de pessoas na constituição da pessoa jurídica, **cabível a inclusão dos sócios de fato na sujeição passiva do crédito tributário com fundamento no art. 124, I do CTN como ocorreu no caso em debate.*** (grifei)

No recorrido descreve-se a situação de sócio de direito, pelas seguintes passagens relatadas no respectivo voto condutor :

*Observa-se que o Sr. Walter Lúcio Calegari afirma que o fato de **ser sócio da DISCAR e também das empresas FRIGOPOTI – FRIGORÍFICO POTI LTDA e CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA** não autoriza a atribuição a ele de responsabilidade solidária pelos créditos tributários lançados contra a primeira, mesmo que houvesse qualquer acusação contra as demais empresas, já que a condição de sócio em mais de uma empresa é admitida por lei.*

[...]

Por sua vez o Sr. Ernesto Lúcio Calegari alega que a DISCAR sempre foi administrada pelo sócio Walter Lúcio Calegari, de modo que eventuais depósitos ou transferências bancárias dela às empresas FRIGOPOTI – FRIGORÍFICO POTI LTDA e CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA são de responsabilidade do administrador, não podendo acarretar consequências para o recorrente. Além disso, afirma que não tem qualquer vínculo com a CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA e que não foi produzida prova nesse sentido. Conclui que o fato de ser sócio do FRIGOPOTI – FRIGORÍFICO POTI LTDA não representa um indício de fraude. [...](grifei)

Ora, não houve nenhuma inclusão de sócios de fato na sujeição passiva do recorrido.

Os fundamentos do acórdão recorrido limitaram-se a assentar que no caso concreto não se comprovou que os sócios arrolados como responsáveis tributários, Sr. Ernesto e Sr. Walter, teriam “interesse comum na situação que constitua o fato gerador do imposto”, a que diz respeito o art. 124, I do CTN.

Desta forma, as decisões confrontadas chegam a conclusões diferentes, quanto à responsabilidade tributária no tocante ao art. 124, I do CTN, não em razão de divergência jurisprudencial (na interpretação da lei), mas sim em função das circunstâncias fáticas e probatórias de cada caso.

Pelo exposto, não conheço do recurso especial da Fazenda Nacional em relação a esta segunda matéria, mas tão somente quanto à primeira (**qualificação da multa de ofício**), razão pela qual conheço parcialmente do recurso.

2. Mérito

Neste caso, quanto ao mérito restei vencida, em relação à matéria conhecida, Qualificação da Multa de Ofício.

Conforme relatado, trata-se de decidir a respeito da qualificação da multa de ofício que foi reduzida para 75% pela Turma *a quo* e quanto à questão da atribuição de responsabilidade tributária aos sócios (Sr. Ernesto e Sr. Walter) por meio do art. 124, I do CTN.

1ª Matéria – qualificação da multa de ofício

A qualificação da multa se deu no contexto lançamento fiscal advindo da não declaração reiterada omissões das receitas por falta da comprovação da origem dos depósitos

bancários, tendo declarado valores irrisórios em relação à sua movimentação bancária (bem abaixo de 1%), durante vários anos, tendo também sido o seu lucro arbitrado por falta de apresentação de qualquer documentação contábil e fiscal.

Vale dizer que foi relevante, ainda, para a qualificação da multa o fato de o contribuinte utilizar indevidamente do benefício da tributação do SIMPLES, mesmo sabendo que não se enquadrava, já a partir do ano-calendário de 2004.

A esse respeito segue o que foi pontuado pelo ac. recorrido que bem descreve a motivação para a qualificação da multa:

[...]

De fato, os autos noticiam a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% sob argumento de que tendo em vista o fato de o contribuinte fiscalizado ter declarado, reiteradamente, à Receita Federal valores irrisórios em comparação com a movimentação financeira, cuja origem não foi comprovada, sendo que o proveito foi revertido aos sócios da empresa fiscalizada, Sr. Walter Lúcio Galegari e Sr. Ernesto Lúcio Galegare, além de não possuir os livros e demais documentos fiscais e contábeis, bem como pelo fato de utilizar indevidamente do benefício da tributação do SIMPLES, mesmo sabendo que não se enquadrava a partir do ano-calendário de 2004, restou flagrantemente caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, fato suficiente para justificar a exasperação da penalidade na forma prevista no citado art. 44, II, da Lei nº 9.430 de 1996.

Resta nítido pela análise dos autos de que a autoridade fiscal lançadora resolveu qualificar a multa de ofício diante do fato de entender que ficou caracterizada a conduta dolosa do contribuinte de se eximir do imposto devido, quer pela movimentação de quantias elevadas por meio de suas contas bancárias, inteiramente à margem da escrituração da empresa, quer pela omissão de informações à Fiscalização, objetivando impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do Fisco. Ou seja, entendeu de que a falta de escrituração em sua contabilidade das contas bancárias é importante meio de impedir ou retardar o conhecimento, por parte do fisco nacional, do recebimento de receitas.

Assim, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de omissão de receitas, caracterizados pela existência de depósitos bancários sem devida contabilização e sem a comprovação de sua origem, cuja legislação de regência prevê que esta atitude caracteriza uma presunção de omissão de receitas. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar receitas auferidas fazendo declarações simuladas e apresentando provas materiais de conteúdo inexistente, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que estaria comprovado, nos autos, a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando receitas auferidas e não escrituradas/declaradas.

Pelo TVF verifica-se que o principal motivo para a qualificação da multa foi a combinação de uma omissão vultosa de receitas não declaradas com a reiteração dessa conduta ao longo de 4(quatro) anos-calendário, conforme Tabela abaixo extraída do TVF:

ANO	RECEITA DECLARADA	MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA	% RECEITA DECLARADA/MOVIMENTAÇÃO
2003	35.564,90	728.721,40	4,88%
2004	36.106,89	6.502.583,52	0,56%
2005	13.032,65	8.941.678,62	0,15%
2006	5.649,00	6.850.016,20	0,08%
Total	90.353,44	23.022.999,74	0,39%

Diante do comportamento da contribuinte, incontestável a configuração da sonegação fiscal, sendo também evidente e comprovado nos autos que, por uma omissão dolosa a contribuinte tentou impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza e/ou circunstâncias materiais.

Ademais, para caracterizar o evidente intuito de fraude e à reiteração da conduta, agregam-se outros 2 motivos, a meu ver:

- 1) o fato de o contribuinte se utilizar indevidamente do benefício da tributação do SIMPLES, mesmo sabendo que não se enquadrava nesse regime simplificado a partir do ano-calendário de 2004; e
- 2) a movimentação de valores significativos em contas bancárias mantidas à margem da escrituração contábil da empresa. Ocultação, portanto, de mais de 99% dos rendimentos.

Quanto à necessidade de haver prova cabal do evidente intuito de fraude por parte da autuada, como condição *sine qua non* para a qualificação da multa, observo que tenho adotado os critérios de relevância e da reiteração/recorrência, para formar convicção acerca da intenção dolosa, ou do intuito de fraude, bem como entendo como relevante questão fática a exclusão da interessada da sistemática do Simples Nacional.

Já tive oportunidade de me pronunciar em inúmeras ocasiões no âmbito deste colegiado, estabelecendo parâmetros que, para mim, são importantes para caracterizar ou não a qualificação da multa de ofício.

No acórdão 9101-005.033/2020, apresentei declaração de voto em que tais contornos encontram-se estabelecidos, os quais, mais uma vez, entendo por bem trazer à colação:

Divergi da i. Relatora para dar provimento integral ao Recurso Especial interposto pela PGFN nos autos do presente processo, tanto no que tange à omissão de receita em quantia expressiva da renda auferida, bem como quanto à matéria da reiteração da conduta dolosa que ensejou a multa qualificada, tendo em vista as razões que abaixo passo a expor.

As infrações estão calcadas nos anos-calendário de 2006 e 2007, quando no primeiro, tendo em vista o valor ter ultrapassado a receita bruta para fins de manutenção na sistemática simplificada, a empresa fora excluída e já para o ano seguinte teve a apuração arbitrada do seu lucro. A multa de ofício qualificada foi aplicada a todos os períodos lançados e, nestes termos, entendi ser relevante proferir esta declaração de voto, em como clarificar minhas considerações acerca de tal instituto, cujo viés está relacionado à significância da quantia omitida posta em litígio, bem como ao elemento doloso construído pela fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal, no tocante à demonstração de que tal conduta foi reiteradamente produzida pelo contribuinte. Destaco que, embora, na mesma sessão, ter divergido da i. Relatora no processo de número 10830.002330/2004-52, cujo interessado era a CANDY – COMERCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA. ME, para não aplicar a qualificadora, pois neste caso concreto a interessada sequer foi excluída do Simples, o que, a meu entender, não torna a omissão de receita de substancial significância, situação bem diferente da trazida pela Relatora, agora, neste âmbito, cujo interessado é Distribuidora de Alimentos Santa Marta Ltda. ME.

Neste sentido, diante do exposto pela decisão de piso, conforme voto proferido pela DRJ/BELÉM, bem como justificado pelo Fisco no respectivo Termo de Verificação Fiscal a significância dos valores omitidos, bem como a prática reiterada dessas infrações, que, inclusive a levaram à exclusão da sistemática simplificada para o ano-calendário seguinte, dou provimento de forma integral ao Recurso Especial da PGFN, para restabelecer a multa qualificada de 150% tanto para o ano-calendário de 2006 quanto para o ano-calendário de 2007.

Vale dizer, por conseguinte, que meus contornos não são majoritários no âmbito deste colegiado, entretanto, é desta forma e neste viés que entendo, diante das circunstâncias do caso, estarem presentes os requisitos para a qualificação da multa de ofício.

Conclusão essa que se conforma ao entendimento jurisprudencial consolidado nas súmulas CARF nº 14 e 25, abaixo transcritas (conforme premissas que também estabeleci no voto vencido do acórdão 9101-005.212/2020):

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

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Conclusão

Pelas razões expostas, voto por **dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e assim restabelecer a qualificação da multa de ofício.**

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Fl. 16 do Acórdão n.º 9101-006.053 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16004.000058/2010-33

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao provimento do recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado compreendeu que o acórdão recorrido não merecia reforma quanto ao afastamento da qualificação da penalidade.

Esta Conselheira, em declaração de voto juntada ao Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 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 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 creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou indícios outros que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador*, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que a sua reiteração a ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude

presente nos arts. 71 a 73 da Lei 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 subtraí-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 Livia 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 (Abbaturo Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-005.367 (Centro Ótico Comercial Ltda), 9101-005.366 (Valesa Agropecuária Comércio e Representações Ltda – EPP, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.403 (Cooperfort Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.412 (APK Logística e Transporte Ltda), 9101-005.413 (Francisco Marinho de Assis Pereira, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto) e 9101-005.983 (Comercial Importadora e Exportadora Formiligas Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella). A mesma orientação foi adotada no voto proferido no Acórdão nº 9101-005.285 (MMJL Comercial Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), no qual embora fosse possível extrair dos autos evidências para qualificação da penalidade, elas não foram referidas na acusação fiscal para permitir o regular exercício de defesa pelo sujeito passivo. 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), assim como as declarações de voto nos Acórdão nº 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Livia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Livia De Carli Germano).

No presente caso, confirma-se na acusação fiscal que, apesar de constatar expressiva movimentação financeira nos dois anos-calendários fiscalizados em descompasso com os ínfimos valores informados nas declarações simplificadas, apenas afirmou-se a sua não escrituração contábil e fiscal e a não comprovação da origem dos depósitos bancários para sua imputação como receita e arbitramento dos lucros. A autoridade lançadora apenas adicionou evidências de que havia retiradas, nas contas bancárias fiscalizadas, em favor dos sócios ou pessoas a eles ligadas, mas nada foi consignado acerca da natureza dos depósitos questionados. Ao final, a qualificação da penalidade foi assim motivada:

Tendo em vista o fato de o contribuinte fiscalizado ter declarado, reiteradamente, à Receita Federal valores irrisórios em comparação com a movimentação financeira, cuja origem não foi comprovada, conforme quadro resumo abaixo, sendo que o proveito foi revertido aos sócios da empresa fiscalizada, Sr. Walter Lúcio Galegari e Sr. Ernesto Lúcio Galegare, além de não possui os livros e demais documentos fiscais e contábeis, bem como pelo fato de utilizar indevidamente do benefício da tributação do SIMPLES, mesmo sabendo que não se enquadrava a partir do ac 2004, restou flagrantemente caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, fato suficiente para justificar a exasperação da penalidade na forma prevista no citado art. 44, II, da Lei nº 9.430 de 1996, que assim dispõe:

[...]

O quadro demonstrativo intercalado entre os fundamentos legais da exigência apenas reporta a inexpressividade da receita declarada nos anos-calendários 2003 a 2006 em face da *movimentação financeira não comprovada*.

Esclareça-se que o preâmbulo da acusação fiscal nada acrescenta acerca da natureza dos valores movimentados nas contas bancárias fiscalizadas:

A ação fiscal foi iniciada tendo em vista que o contribuinte fiscalizado apresentava o mesmo "modus operandi" de outras empresas investigadas durante a "Operação Grande Lagos" e seus sócios estão envolvidos com outras empresas do ramo de frigoríficos e apresentavam movimentações financeiras incompatíveis.

Segundo a "Nota à Imprensa" divulgada pela Delegacia de Polícia Federal em Jaies (SP) em outubro de 2006, compunham a estrutura da organização criminosa 159 empresas, incluindo suas filiais e 173 pessoas que já haviam sido identificadas, das quais foram decretadas as prisões de 109 investigados. As funções de cada um no grupo variavam: havia os "cabeças", os "laranjas", os "gerentes", os servidores públicos, os "facilitadores" e os "taxistas". Foram necessários cerca de 700 policiais federais, entre agentes, escrivães e delegados, para cumprir 109 mandados de prisão e 143 mandados de busca e apreensão. As buscas foram realizadas nos estados de São Paulo, Mato Grosso do Sul, Bahia, Minas Gerais e Goiás, em dezenas de cidades diferentes. Os valores das movimentações financeiras das empresas sem pagamento de tributos ultrapassam 5 bilhões de reais.

Diante disso, a Justiça Federal demandou à Receita Federal a execução de muitas Fiscalizações, porque muitas eram as pessoas físicas e jurídicas envolvidas. Posteriormente, a Justiça Federal, a pedido da Receita Federal, decidiu pela quebra do sigilo bancário de todas as pessoas físicas e jurídicas (matriz e filiais) envolvidas na operação, determinando às instituições financeiras que fornecessem, diretamente à Delegacia da Receita Federal, as informações e documentos requisitados por meio de Requisição de Movimentação Financeira - RMF. Foi nesse contexto então que foi determinada a quebra de sigilo bancário e iniciado a fiscalização na empresa, ANEXO I, fls. 01 a 11.

A acusação presente, assim, não especifica qual a atuação da Contribuinte neste conjunto de pessoas investigadas. Há somente uma referência, por ocasião da imputação de responsabilidade tributária, nos seguintes termos:

Conforme citado neste termo, a empresa fiscalizada tem como sócios os Srs. Walter Lúcio Galegari e Ernesto Lúcio Galegare. Os citados contribuintes são também sócios de direito e/ou de fato das empresas Frigopoti - Frigorífico Poti Ltda e Cinco Estrelas Distribuidora de Carnes Ltda, investigadas pelas mesmas praticas fraudulentas.

Vale registrar que operações de Cinco Estrelas Distribuidora de Carnes Ltda foram examinadas por este Colegiado, conforme Acórdão nº 9101-003.379, no qual afirmou-se a validade do arbitramento lá também promovido, bem como manteve-se a imputação de responsabilidade solidária, com fundamento no art. 124, I do CTN, aos responsáveis aqui indicados e outros lá referidos. Note-se que a qualificação da penalidade fora afastada no julgamento do recurso voluntário interposto naqueles autos, mas a PGFN não questionou, em recurso especial, referida exoneração, arguindo divergência jurisprudencial apenas em relação às exigências de Contribuição ao PIS e COFINS, canceladas porque formuladas em periodicidade trimestral.

De todo o exposto, diante das premissas anteriormente fixadas, não há como validar a qualificação da penalidade.

Para se afirmar que os depósitos bancários corresponderiam a receitas da atividade seria necessário que a Fiscalização reunisse outras evidências que vinculassem os depósitos bancários a clientes da Contribuinte ou tomadores de seus serviços, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. Já se afirmou que a presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém nem mesmo a reiterada e volumosa constatação de receitas presumidamente omitidas 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.

Em tais circunstâncias, resta aplicável 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.*).

Diversamente do que aqui se concluiu, no voto declarado no Acórdão nº 9101-005.298 esta Conselheira acompanhou o provimento ao recurso especial da PGFN por constatar que:

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.

Aqui, porém, como dito, não há evidências suficientes da intenção da Contribuinte de não recolher os tributos que se afirmou devidos em razão da presunção legal de omissão de receitas.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN relativamente à qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A PGFN pretende a reversão do acórdão recorrido que afastou a qualificação da penalidade e cancelou a responsabilidade tributária imputada a Walter Lúcio Galegari e Ernesto Lúcio Galegari.

Com referência à multa qualificada, o recurso especial teve seguimento com base nos dois paradigmas indicados, Acórdãos nº 9101-001.307 e 101-96.668, porque verificado *que, de fato, as situações são bastante assemelhadas. Recorrido e paradigmas trataram da conduta reiterada do contribuinte no sentido de não escriturar seus rendimentos ou escriturá-los de forma insuficiente quando realizados batimentos com valores constantes de sua conta corrente bancária.*

O procedimento fiscal decorreu de investigações no âmbito da operação “Grandes Lagos”, e a Contribuinte foi investigada a partir do ano-calendário 2003, formalizando-se um primeiro lançamento para os períodos de 2003 e 2004 e subsequente exclusão do SIMPLES Federal. Nos anos-calendário 2005 e 2006 o lucro foi arbitrado e as receitas informadas na declaração simplificada (R\$ 13.032,65 e R\$ 5.649,00 em cada ano-calendário) foram somadas às receitas omitidas, presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada (R\$ 8.941.678,62 e R\$ 6.844.367,20 em cada ano-calendário). A multa de ofício foi qualificada em razão da reiterada declaração de valores irrisórios em relação à movimentação financeira apurada, com utilização de benefício indevido do SIMPLES Federal e proveito revertido em

favor dos sócios responsabilizados, que não mantiveram escrituração fiscal e contábil nos períodos fiscalizados. A responsabilização dos sócios se deu sob a indicação de que eles eram responsáveis, também, por outras duas empresas investigadas na mesma operação, além de os extratos bancários evidenciarem *fluxo financeiro diretamente para as contas dos sócios, cônjuge ou parentes próximos, inclusive das empresas das quais os mesmos são sócios de direito ou de fato*, o que caracterizaria as hipóteses do art. 121 e do art. 124, I do CTN.

O Colegiado *a quo* afastou a qualificação da penalidade por constatar que o *lançamento foi efetuado por presunção de omissão de receitas*, que a simples omissão de receitas ou simples declaração inexata, para além da prestação de informações ao Fisco de forma divergente dos dados levantados pela autoridade fiscal, e da falta de inclusão na escrituração ou em declaração de depósitos bancários de origem qualificada, *não evidencia, por si só, o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%*. Quanto à responsabilidade tributária, observou-se que em lançamento contra a Contribuinte tal imputação somente poderia se dar supletivamente, afastando o art. 121 do CTN, bem como a aplicação do art. 124, I do CTN, que demandaria da demonstração de interesse comum na situação do fato gerador, ou seja, a condição de múltiplos contribuintes, incompatível com a acusação fiscal de que tais pessoas *concorreram diretamente para o pretense evidente intuito de fraude, ocultando os fatos geradores através de meios fraudulentos, bem com as responsabilidades decorrem do fato de terem praticado diretamente ou tolerado a prática de atos abusivos e ilegais quando em posição de influir para a não ocorrência dos mesmos*.

Anotou-se ao final do voto condutor do acórdão recorrido, que *em vista o cancelamento da sujeição passiva solidária, fica prejudicada a arguição quanto aos demais itens do Recurso Voluntário interposto pelos titulados responsáveis solidários*.

A PGFN opôs embargos de declaração apontando *relevante omissão no r. acórdão, que não analisou especificamente a transferência de valores da contribuinte para seus sócios, fundamento da imputação da responsabilidade solidária*. Contudo, seguiu-se sua rejeição em exame de admissibilidade consignando-se, em especial, que:

Ora, restou claro no voto do aresto questionado que as inexpressivas cópias de cheques juntadas aos autos não comprovam a relação entre os fatos geradores e a atuação, já que, predominou o entendimento do colegiado de que não basta para ser apontado responsável solidário, nos termos do art. 124, I do Código Tributário Nacional, que a pessoa concorra para a realização do fato gerador, que participe de ações que culminem com a ocorrência do fato gerador. É preciso que, mais do que participar do fato gerador, o realize, ao lado de outras pessoas, que envergue a condição pessoal ou realize as ações definidas como necessárias à ocorrência do fato gerador: obter a disponibilidade de renda, ter o domínio útil de imóvel, obter receita, etc.

Na demonstração da divergência em face do paradigma nº 9101-001.307, a PGFN destaca de sua ementa a assertiva de que *a conduta consistente e reiterada do contribuinte de omitir receitas, utilizando-se de conta bancária mantida à margem da escrituração contábil e fiscal, caracteriza a intenção de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal*.

No referido paradigma, esta 1ª Turma apreciou recurso especial de sujeito passivo que contestava a qualificação da penalidade mantida porque comprovado dolo *pela conduta consistente em movimentar recursos em conta bancária à margem da escrituração*. E o voto

condutor desse paradigma negou provimento à pretensão do sujeito passivo sob os seguintes fundamentos:

A interpretação dada pelo acórdão vergastado é que a conduta do contribuinte consistente em **movimentar conta bancária à margem da escrituração contábil e fiscal de forma consciente e reiterada**, visava impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, e que o dolo está provado pelas próprias circunstâncias da conduta.

[...]

Não se discorda do ilustre Conselheiro, quanto a ser desnecessária a reiteração da conduta para tipificação estabelecida nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. De fato, dependendo da espécie de ação ou omissão praticada, basta apenas uma para caracterizar uma das figuras tratadas naqueles dispositivos.

Contudo, em relação a outras, a consistência/reiteração é elemento relevante para que se diferencie o simples erro da intenção de subtrair fatos ao conhecimento do fisco.

Tal como registrou o voto condutor, não é tão somente a reiteração que revela o dolo, mas sim as circunstâncias da conduta.

No caso, a empresa manteve à margem da escrituração contábil e fiscal quatro contas correntes em instituições financeiras, às quais a Receita Federal teve acesso por meio de RMF. A partir da movimentação financeira nessas contas foi apurada a omissão de receitas.

Não há como, diante dessa situação, entender que se tratou de equívoco do contribuinte, e que não houve intenção de impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Nesses termos, entendo deva ser confirmada a decisão recorrida, razão porque, NEGOTHE provimento.

Nestes termos, a qualificação da penalidade foi mantida pela conduta consistente de manter quatro contas correntes à margem da escrituração, ainda que a autoridade fiscal tenha tido acesso a elas por meio de Requisição de Movimentação. No presente caso, como antes descrito, foram apuradas omissões de movimentações financeiras significativas nos dois anos-calendários aqui autuados, mas se compreendeu que o fato de a autuação ter se dado por presunção não permitiria a qualificação da penalidade.

Registre-se que o voto condutor do paradigma, no estágio de conhecimento do recurso especial, traz expresso que *os julgados confrontados tratam de omissão de receitas apuradas a partir de depósitos em contas correntes bancária de titularidade da empresa, e não contabilizadas*. Assim, há similitude suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial.

Quanto ao paradigma de nº 101-96.668, tem-se que ali não se tratou de situação fática similar àquela em debate, como demonstra o seguinte trecho do relatório:

Cuida-se de recurso voluntário interposto por Trofeu Administradora e Corretora de Seguros LTDA., em face da decisão da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife, que julgou procedentes os autos de infração lavrados, para exigência de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), ao Programa de Integração Social

(PIS), à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), com imposição da multa de 150%.

[...]

A empresa foi acusada de ter omitido receitas em 2001, representadas por receitas declaradas pelas companhias seguradoras em suas DIRF e que não foram registradas em sua contabilidade nem justificadas. Além disso, constatou a fiscalização que, em relação às receitas escrituradas, o valor devido do IRPJ, após a compensação dos prejuízos fiscais conforme LALUR não foram declarados em DCTF nem recolhidos.

Como se vê, não se tratava de presunção de omissão de receitas, e este aspecto pode ter influenciado aquele Colegiado a concluir que o intuito doloso e a fraude restaram configurados em razão da relevância dos montantes suprimidos da tributação. Registrou o voto:

[...]

Como se vê, não se confirma a alegação da Recorrente de que as divergências são insignificantes e que apenas uma pequena parcela das receitas não foi escriturada. Em apenas três meses a omissão representou cerca de 5% das receitas, sendo que a média de receitas omitidas no ano foi de um terço (33%), tendo, em alguns meses, superado 50%.

A jurisprudência recente deste Conselho consagrou-se no sentido de que o comportamento consistente do contribuinte de deixar de escriturar parcela significativa dos seus rendimentos, toma notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa majorada e, conseqüentemente, desloca o termo inicial da contagem do prazo de decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

[...]

Este paradigma, portanto, não se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial.

Assim, esta Conselheira acompanha a I. Relatora no conhecimento do recurso especial da PGFN quanto à qualificação da penalidade apenas com base no primeiro paradigma.

Acerca da responsabilidade tributária, a PGFN apresenta os paradigmas nº 203-11.329 e 108-08.467 que, na sua visão, *entenderam que demonstrada a interposição de pessoas na constituição da pessoa jurídica, cabível a inclusão dos sócios de fato na sujeição passiva do crédito tributário com fundamento no art. 124, I do CTN, como ocorreu no caso em debate.*

Contudo, como bem observado pela I. Relatora, não há, nestes autos, acusação de interposição de pessoas. A acusação fiscal, como destacado pela própria PGFN em embargos de declaração, tem em conta *a transferência de valores da contribuinte para seus sócios*, para além de outras circunstâncias relacionadas à não escrituração contábil e fiscal das operações e o fato de os responsáveis serem também sócios de outras pessoas jurídicas fiscalizadas na Operação “Grandes Lagos”. Para além disso, a I. Relatora bem aponta que o paradigma nº 203-11.329 foi anulado pela 2ª Turma da CSRF em decisão publicada antes da interposição do recurso especial pela PGFN.

O presente voto, portanto, concorda com a I. Relatora no CONHECIMENTO PARCIAL do recurso especial da PGFN, apenas quanto à qualificação da penalidade e em face do paradigma nº 9101-001.307.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar esta declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais orientei meu voto para, no mérito, negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

O mérito do presente recurso especial consiste em definir se, no caso dos autos, deve ou não ser mantida a qualificação da multa de ofício, aplicada à infração de omissão de receitas apurada por presunção legal, e excluída nos termos do voto condutor do acórdão recorrido.

Concordo com o voto condutor do acórdão recorrido quando conclui que “... no caso dos autos, não se percebe, por parte do contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que o suplicante não logrou comprovar a escrituração e a origem dos valores depositados nas contas bancárias movimentadas, bem como deixou de lançar receitas em suas declarações de imposto de renda em valores expressivos e de forma continuada, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.”

A Fazenda Nacional sustenta que “Seja pela conduta consistente e reiterada do contribuinte de omitir receitas, utilizando-se de conta bancária mantida à margem da escrituração contábil e fiscal, seja por ter o contribuinte deixado de declarar parte significativa de seus rendimentos, merece ser restabelecida a qualificação da multa.”

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) assim motivou a qualificação da multa (fls. 205-206, grifos nossos):

Do agravamento da multa de ofício;

Tendo em vista o fato de o contribuinte fiscalizado ter declarado, reiteradamente, à Receita Federal valores irrisórios em comparação com a movimentação financeira, cuja origem não foi comprovada, conforme quadro resumo abaixo, sendo que o proveito foi revertido aos sócios da empresa fiscalizada, Sr. Walter Lúcio Galegari e Sr. Ernesto Lúcio Galegare, além de não possui os livros e demais documentos fiscais e contábeis, bem como pelo fato de utilizar indevidamente do benefício da tributação do SIMPLES, mesmo sabendo que não se enquadrava a partir do ac 2004, restou flagrantemente caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, fato suficiente para justificar a exasperação da penalidade na forma prevista no citado art. 44, II, da Lei nº 9.430 de 1996, que assim dispõe:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n- 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Ano calendário	Receita Declarada	Movimentação financeira não comprovada
2003	R\$ 35.564,90	R\$ 728.721,40
2004	R\$ 36.106,89	R\$ 6.502.583,52
2005	R\$ 13.032,65	R\$ 8.941.678,62
2006	R\$ 5.649,00	R\$ 6.850.016,20

Cumpre lembrar que a lei 11.488, de 15 de junho de 2007, alterou a redação do artigo 44 da Lei no 9.430/96, conforme abaixo transcrito:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n- 11.488, de 2007)"

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

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

Entretanto, a base legal para a qualificação da multa continuam sendo os artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502 de 1964, cuja redação mencionamos abaixo:

"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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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 deferir o seu pagamento.

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72."

Da Sujeição passiva solidária;

(...)

Da análise do TVF é possível extrair que a qualificação da multa foi motivada nas seguintes **condutas** supostamente praticadas pelo sujeito passivo em questão (i) declarar, reiteradamente, à Receita Federal valores irrisórios em comparação com a movimentação financeira, cuja origem não foi comprovada, (ii) reverter o proveito aos sócios (iii) não possuir os

livros e demais documentos fiscais e contábeis, e (iv) utilizar indevidamente do benefício da tributação do SIMPLES, mesmo sabendo que não se enquadrava a partir do ano-calendário 2004.

A empresa foi excluída do Simples mediante publicação no órgão oficial em 2009 (fl. 85), portanto não há que se falar em dolo na opção por este regime realizada em 2004, do que se exclui a conduta “(iv)” acima da motivação para a qualificação a multa.

Não possuir livros e documentos da escrituração -- conduta mencionada em “(iii)” acima -- foi a razão para o arbitramento, não podendo motivar a qualificação da multa, nos termos da Sumula CARF 96: *“A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.”*

A reversão do proveito aos sócios -- conduta mencionada em “(ii)” acima -- não restou comprovada, não tendo o recurso especial da Fazenda Nacional tido seguimento quanto à responsabilidade tributária baseada em um suposto “interesse comum” destes, razão porque a decisão do acórdão recorrido nesse aspecto restou definitiva quando conclui que *“A autuação não demonstra que os indigitados obrigados solidários tenham sido os beneficiários da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.”* (fl. 1.505).

Por fim, aspectos como a reiteração da conduta, o volume e até mesmo a natureza das receitas omitidas -- item “(i)” acima -- dizem respeito a características da própria omissão e não revelam a prática de nenhum ilícito adicional, para além da omissão.

Em casos tais, esta 1ª Turma da CSRF tem decidido que a multa de ofício deve ser aplicada no percentual de 75%, não havendo suporte na acusação para a aplicação da multa em sua modalidade qualificada.

Como observou o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, *“a multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis.”* -- trecho do voto do no acórdão 9101-005.514, sessão de 13 de julho de 2021, assim ementado e decidido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
(IRPJ)

Ano-calendário: 2002

MULTA DE OFÍCIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em presunções para realizar o lançamento.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado e a conselheira Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa e o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Características da própria omissão não servem de fundamento para a qualificação da multa de ofício, como pontuou o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella no acórdão 9101-005.151:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REITERAÇÃO E RELEVANTE PROPORÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURAS SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES. SÚMULA CARF Nº 25. AFASTAMENTO.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A presunção de omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de ocultação de fato jurídico tributário ou impedimento e retardamento da sua apuração pela Fiscalização.

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração e, igualmente, em proporção relevante, quando confrontada com aquilo ofertado à tributação, são meras conjecturas sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prismas analíticos de sua temporalidade e quantidade, sem o devido respaldo legal.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner e Andrea Duek Simantob, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

Neste aspecto, observo que, no presente caso, acompanho o voto vencedor da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa pelas conclusões, especialmente por considerar que a investigação acerca da natureza das receitas é fator irrelevante para a verificação do dolo necessário à qualificação da multa de ofício.

O entendimento foi expressado com mais detalhes em meus votos nos acórdão 9101-005.458, de 12 de maio de 2021, e 9101-005.687, de 11 de agosto de 2021. Em resumo, na minha visão, o fato de se tratar ou não de receitas da atividade nada diz sobre o dolo do sujeito

passivo, tratando-se, apenas e tão somente, de mais uma característica da própria omissão. Desse modo, assim como o volume e a reiteração não são circunstâncias capazes de justificar a qualificação da multa de ofício em uma autuação por omissão de receitas, também a natureza das receitas não teria tal repercussão.

De qualquer forma, a conclusão a que se chega é que a autoridade autuante não logrou comprovar o dolo do sujeito passivo no presente caso, razão porque a qualificação da multa não se sustenta.

São essas as razões pelas quais orientei meu voto para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano