



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16004.001643/2008-36
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.849 – 1ª Turma
Sessão de 4 de outubro de 2018
Matéria IRPJ - MULTA QUALIFICADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DE SOUZA & LIMA LTDA - ME

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2003

MULTA QUALIFICADA NO PERCENTUAL DE 150%. DOLO.

Justifica-se a aplicação da multa no percentual de 150% quando restar demonstrado que o contribuinte agiu de forma dolosa, em conduta reiterada e uniforme, estando presentes os elementos cognitivo e volitivo, visando se esquivar do pagamento de tributos.

SÚMULA CARF Nº 72.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo.

Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 1081/1092) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face do Acórdão nº 1402-001.557 (e-fls. 1062/1078), da sessão de 11 de fevereiro de 2014, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para acolher a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e maio de 2003 e no mérito reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

A autuação fiscal, de IRPJ - SIMPLES e reflexos (e-fls. 454/512) encontra-se no contexto da Operação Grandes Lagos, no qual o *modus operandi* consistia na interposição de pessoas com o objetivo de comercialização de produtos do ramo frigorífico sem pagamento dos tributos devidos. Foram efetuados lançamentos de ofício com base na infração tributária presunção de omissão de receitas de depósitos bancários com origem não comprovada, tendo sido qualificada a multa de ofício (150%), e lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária (e-fls. 448/453). Foram apresentadas impugnações. Foram não conhecidas as apresentadas pelos responsáveis tributários por serem intempestivas, e julgada improcedente a apresentada pelo sujeito passivo direto, pela decisão de primeira instância (e-fls. 872/885). Foi interposto recurso voluntário (e-fl. 509/518) pela Contribuinte, cujo provimento foi parcial nos termos da ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003

Ementa: DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (STJ Primeira Seção de Julgamento, Resp 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJ 18/09/2009)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2003

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. COMPROVAÇÃO.

O artigo 42, da Lei nº 9.430/96, estabeleceu a hipótese da caracterização de omissão de receita com base em movimentação financeira não comprovada. A presunção legal trazida ao mundo jurídico pelo dispositivo em comento torna legítima a exigência das informações bancárias e transfere o ônus da prova ao sujeito passivo, cabendo a este prestar os devidos esclarecimentos quanto aos valores movimentados

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. INAPLICABILIDADE.

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

A PGFN interpôs recurso especial para tratar da matéria sobre a qualificação da multa de ofício (150%) e da decadência, tendo apresentado respectivamente os paradigmas, nº 105-15.955 e 105-15.955, para demonstrar as divergências. Discorre que teria restado cristalina a atividade ilícita da empresa, a partir da conduta de deixar de declarar parcela significativa de sua receita, em omissão dolosa e realizada de maneira sistemática. E, caso restabelecida a multa qualificada, cabe ser afastada a decadência, vez que submetida à contagem do art. 173, inciso I do CTN. Requer pelo provimento do recurso especial.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1115/1118) deu seguimento ao recurso especial.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 1132/1189). Pugna pela manutenção da decadência mediante aplicação do art. 150, §4º do CTN, por se tratar de lançamento por homologação, discorre que foram efetuados recolhimentos efetivamente devidos a cada mês, e que não restou demonstrado o dolo pela autuação fiscal, tendo sido acertada a redução da multa de ofício para 75% realizada pela decisão recorrida. Aduz que não foi comprovado o dolo para justificar a aplicação da multa de 150%, e cita a Súmula CARF nº 14 que entende ser aplicável ao caso. Requer pela manutenção da decisão recorrida.

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 1913/2014), cujo seguimento foi negado por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1219/1224).

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Sobre a admissibilidade, vale tecer considerações sobre a possível aplicação da Súmula CARF nº 14 ao caso concreto, aduzida em contrarrazões pela Contribuinte, o que impediria o seguimento do recurso especial da PGFN.

Apesar de não ter sido mencionada, entendo também cabível apreciação em face da Súmula CARF nº 25, tendo em vista que a autuação fiscal amparou-se na presunção de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996:

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.

O possível conflito com a Súmula CARF nº 14 foi enfrentado objetivamente pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1115/1118:

Como se vê da ementa do Acórdão recorrido a questão relativa à divergência alegada quanto à qualificação da multa foi subsumida à 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 14)

Por outro lado, no corpo do Acórdão recorrido não foi feito qualquer menção à aplicação da referida súmula no corpo do voto. E como se sabe o corpo do voto tem precedência sobre a ementa. Dessa feita, não vejo como considerar que a Súmula foi aplicada ao caso concreto e os fatos que nele se apresentam apontam para caminho contrário, ou seja, o Acórdão recorrido o fato dos valores declarados terem sido inexpressivos, e principalmente a existência de interposta pessoa afasta a aplicação da referida súmula.

Na mesma medida, aplica-se o entendimento em relação à Súmula CARF nº 25. Os fatos narrados pelos presentes autos não dizem respeito estritamente a autuação de presunção de omissão de receitas. Observa-se que apresentam outros elementos relevantes, relativos a operações decorrentes do esquema conhecido como "Grandes Lagos", com presença de interpostas pessoas, tendo sido lavrados inclusive Termos de Sujeição Passiva Solidária para incluir no pólo passivo da autuação os proprietários de fato da pessoa jurídica.

Nesse contexto, não há que se falar na aplicação de qualquer entendimento sumular.

Nesse sentido, cabe ser **conhecido o recurso especial da PGFN.**

Passo ao exame do mérito.

A justificativa para a qualificação da multa de ofício foi assim descrita pela autoridade fiscal:

Tendo em vista o fato de o contribuinte ter declarado à Receita Federal uma receita de apenas R\$ 19.150,00, ter como sócios interpostas pessoas dos verdadeiros proprietários, Srs. Edson Garcia de Lima, Dorvalino Francisco de Souza e José Roberto de Souza (também sócios de direito e de fato das empresas Continental Ouroeste Carnes e Frios Ltda e Frigorífico Ouroeste) e quando intimado a comprovar os créditos ingressados em suas conta correntes, no ano calendário de 2003, superior a R\$ 10 milhões de Reais não respondeu as sucessivas intimações, 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:

(...)

Apesar do lançamento ser parcial, somente em relação ao ano calendário de 2003, verifica-se que o comportamento fraudulento se reporta a todo o período fiscalizado, conforme quadro abaixo:(...)

Ora, resta clara a presença do dolo na conduta da Contribuinte.

No caso concreto, o *plus* na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. Valeu-se a Contribuinte de **interpostas pessoas** para ocultar os administradores de fato da pessoa jurídica. Transcrevo excerto da autuação fiscal:

*A empresa De Souza & Lima Ltda foi constituída em 06/05/1999, pelos sócios Edson Garcia de Lima e Dorvalino Francisco de Souza, TENDO COMO OBJETO SOCIAL A INTERMEDIÇÃO DE MERCADORIAS EM GERAL, fls. 20 a 22. Em 24/11/2000, tem a atividade alterada para TRANSPORTE RODOVIARIO DE CARGA, fls. 23 e 24. Em 09/05/2003, as cotas foram transferidas **para as mães** dos citados sócios Maria de Lourdes Bazeia de Souza e Joana Garcia Martinez de Lima e o endereço da empresa passou a ser a mesmo da Sra Maria de Lourdes Bazeia de Souza, fls. 25 a 28.*

*Em 02/03/2005, a empresa muda-se para o endereço, Rua Rio Grande do Sul n. O 243-B, Centro, Balsamo-SP, fls. 32 e 33. Em diligência no local, conforme cópia do contrato de locação de fls. 11 e 12, **verificou-se que a empresa nunca esteve instalada no local e que o imóvel pertence ao Pai do contador responsável pela escrita fiscal da empresa, Luiz Roberto Rufo. No mesmo instrumento de alteração o sócio Edson Garcia de Lima volta a sociedade com uma participação minoritária.***

Em 01/08/2006, retira-se da sociedade Edson Garcia de Lima e ingressa Tatiana Cristina Zoccal de Lima, filha do sócio Edson

Garcia de Lima, fls. 37 a 41 . Em 03/11/2006, retira-se a sócia Tatiana e ingressa Manoel dos Reis de Oliveira, fls. 42 a 46.

Tanto a Sra. Joana Garcia Martinez de Lima, quanto o sócio Manoel dos Reis de Oliveira, conforme se verifica nos documentos de fls. i 317 a 320, não possuem condição para gerir a empresa com esta movimentação financeira. Alias, o Sr. Manoel dos Reis de Oliveira é conhecido na cidade como "Dedé carrinheiro", pessoa simples que reside em uma pequena casa da COHAB local. Foi utilizado, também, pelo sócio Dorvalino Francisco de Souza como interposta pessoa na empresa Produtos da Fazenda Ltda, empresa esta que teria funcionado até o ano de 2002 e comercializava produtos de origem animal no atacado.

Nas instituições bancárias, que a empresa possuía conta, Banco Nossa Caixa e Mercantil do Brasil, o Sr. Edson Garcia de Lima era o responsável pela movimentação pela empresa, possuindo, inclusive, procuração pública com amplos poderes de administração, fls. 05 e 315 a 316. (Ver cópia da ficha cadastral atualizada das citadas instituições financeiras). (...)

Destaque-se que o contribuinte tentou induzir em erro a fiscalização, entregando apenas extratos bancários de UM só banco, mesmo sabendo que tinha movimento de grande monta em outra instituição financeira (Banco Mercantil do Brasil).

Resta evidente a execução de uma série de condutas concatenadas com o intuito deliberado de se esquivar a obrigação de pagar tributos. Transferência da sociedade para as mãos dos proprietários de fato, indicação de endereço falso, do pai do contador da empresa, utilização de interpostas pessoas para compor o quadro da sociedade, sem nenhuma capacidade financeira, e procuração para movimentação das contas bancárias da empresa aos verdadeiros proprietários. Há relato ainda de que a Contribuinte tentou induzir a erro a Fiscalização, vez que, ao ser intimada, entregou extratos bancários de apenas um banco, quando tinha substancial movimentação financeira em outra instituição financeira.

O *plus* na conduta é evidente. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, consumando-se o intuito doloso, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT¹:

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

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT² discorre com didática:

¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 267.

² BITENCOURT, 2007, p. 269.

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

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos ³:

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

E a conduta não foi restrita a um fato gerador, pelo contrário, refere-se a fatos geradores ocorridos durante todo os anos-calendário de 2003 a 2007, conforme demonstrativo elaborado pela autoridade fiscal:

| Ano-calendário | Total das Receitas Declaradas (R\$) | Total dos créditos não comprovados (R\$) |
|----------------|-------------------------------------|--|
| 2003 | 19.150,00 | 9.552.995,44 |
| 2004 | 145.300,00 | 2.396.601,59 |
| 2005 | 199.320,00 | 5.932.141,24 |
| 2006 | 56.912,20 | 2.812.078,55 |
| 2007 | 0,00 | 391.435,26 |

Cabe, portanto, ser restabelecida a qualificação da multa, tendo sido demonstrado a ocorrência do dolo.

E, nesse contexto, deve-se aplicar a Súmula CARF nº 72, relativa á contagem do prazo decadencial:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

O fato gerador mais antigo é 31/01/2003, assim o prazo decadencial inicia-se em 01/01/2004 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), finalizando em **31/12/2008**.

Tendo sido a Contribuinte cientificada em **02/12/2008**, não há que se falar em decadência.

³ BITENCOURT, 2007, p. 269.

Processo nº 16004.001643/2008-36
Acórdão n.º **9101-003.849**

CSRF-T1
Fl. 1.282

Deve-se, portanto, afastar a decadência reconhecida pela decisão recorrida.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(assinatura digital)

André Mendes de Moura