



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720511/2013-99
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.983 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 10 de fevereiro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMERCIAL IMPORTADORA EXPORTADORA FORMILIGAS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. RESPONSABILIDADE. ART. 124 INCISO I DO CTN. SÓCIO FORMAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA DO PARADIGMA APRESENTADO. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o Recurso Especial em que, para o seu manejo, apresenta-se como Acórdão paradigma decisão baseada em arcabouço fático, relevante para a matéria especificamente questionada, diverso daquele que se revela nos autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. MANOBRAS SOCIETÁRIAS CONSIDERADAS FRAUDULENTAS. AUSÊNCIA DE NEXO CAUSAL. DESVINCULAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E DA INFRAÇÃO APURADA. AFASTAMENTO.

Ainda que o Fisco, no momento da fiscalização do contribuinte, tenha detectado a realização de manobras societárias consideradas *ardilosas* ou *fraudulentas*, atinentes à troca de titularidade da companhia e utilização de interpostas pessoas no quadro societário, tais fatos, *per si*, não justificam a qualificação da multa de ofício referente às infrações tributárias apuradas.

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício devem guardar nexo causal e relação direta com a infração cometida, demonstrando-se relação indissociável e consequencial entre os *atos geradores* colhidos pelo Fisco e as condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

RESPONSABILIDADE. SÓCIO E ADMINISTRADOR. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO SUBJETIVA E INDIVIDUAL DE CONDUTA ILÍCITA ESPECÍFICA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 DO CTN. IMPROCEDÊNCIA.

A responsabilização dos sócios e dos administradores é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório

próprio, robusto e preciso para permitir a transposição da pessoa do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu titular e/ou gestor. É necessária a imputação pessoal de conduta, com a correspondente comprovação das práticas e circunstâncias elencadas no art. 135 do CTN.

E a simples constatação de que, na mesma Autuação, foi aplicada e mantida a qualificação da multa de ofício não basta para atribuir responsabilidade aos gestores e/ou sócios da empresa.

Ainda, a mera verificação da presença de determinado indivíduo como titular ou dirigente em instrumento societário, bem como a argumentação, genérica e abstrata, de que o inadimplemento fiscal é um *ilícito* e que as atividades das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não bastam para atribuir responsabilidade aos titulares e administradores das entidades.

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 às matérias “imputação da multa qualificada por utilização de interpostas pessoas no quadro societário” e o “enquadramento das irregularidades apuradas no art. 135, do CTN”. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas a conselheira Livia De Carli Germano que votou por dar-lhe provimento parcial para restabelecer a multa qualificada e a conselheira Andréa Duek Simantob que votou por dar-lhe provimento integral. Votaram pelas conclusões, quanto às duas matérias, os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado, e, quanto à responsabilidade tributária, o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Relator.

Participaram da sessão de 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, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.983 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 19311.720511/2013-99

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 1.104 a 1.149) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão n.º 1402-001.886 (fls. 1.068 a 1.102), da sessão de 27 de novembro de 2014, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, que conheceu parcialmente e, na parte conhecida, deu provimento parcial aos Recursos Voluntários apresentados pelos Sujeitos Passivos. Confira-se suas respectivas ementas e trechos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF n.º 2).

LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS LEGAIS PRESENTES.

Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente quando se verificam presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária e não restar caracterizado o cerceamento do direito de defesa e ao contraditório.

PROVA TESTEMUNHAL.

Inexiste previsão legal para oitiva de testemunhas no julgamento administrativo em primeira instância.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. NÃO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INDEFERIMENTO.

A perícia não se presta para produzir provas de responsabilidade da parte.

Tratando-se da comprovação de origem de depósitos bancários, a prova deveria ser produzida pela parte, sendo desnecessária a realização de perícia.

Ademais, a solicitação de diligência ou perícia deve obedecer ao disposto no inciso IV do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, competindo à autoridade julgadora indeferir aquelas que julgar prescindíveis.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. PRECEDENTE DO STJ NO RECURSO ESPECIAL N.º 973.733/SC.

A ausência de pagamento antecipado, ou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, afasta a possibilidade de homologação do pagamento de que trata o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional e remete a contagem do prazo decadencial para a regra geral prevista no art. 173, inc. I, do mesmo diploma legal, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precedente do STJ no Recurso Especial n.º 973.733/SC julgado nos termos do art. 543-C do CPC o que implica, em razão do disposto no art. 62A do Anexo II do Regimento Interno do CARF,

aprovado pela Portaria MF 256/2009, vinculação dos membros deste Colegiado à tese vencedora no âmbito do STJ.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO. IMPOSSIBILIDADE.
Ausente a comprovação de dolo necessária à ocorrência de sonegação ou fraude, não subsiste a cominação da penalidade de 150%. 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).

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2008

LUCRO ARBITRADO. NÃO APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS.

A não apresentação de livros contábeis e fiscais, bem como da documentação correspondente, implica o arbitramento de lucros.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS

A solução dada ao litígio principal, relativa ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, do ano-calendário 2008, exigidos da Contribuinte por meio de Autuação lavrada sob o fundamento de *omissão de receitas*, pela constatação depósitos bancários de origem não comprovada, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, calculados dentro do regime do Lucro Arbitrado, com a imputação de multa de ofício qualificada e responsabilização dos sócios e/ou dos administradores da pessoa jurídica, com base nos art. 124, I e art. 135, inciso III, do CTN.

Registre-se, desde já, que as *celeumas* que prevalecem no presente feito são apenas em relação **1)** à *imputação da multa qualificada por utilização de interpostas pessoas no quadro societário*; **2)** à *utilização do art. 124, do CTN, como fundamento da responsabilização dos coobrigados*; e **3)** ao *enquadramento das irregularidades no art. 135, do CTN*.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recursos Voluntários, ora recorrido:

DANIEL COSTA PEDRO DARIO GONZALEZ (coobrigado), HUGO ROBERTO CARL (coobrigado) e VIVALDI CAMARGO BARBEIRO (coobrigada) recorrem a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão n.º 1446.001 da 3ª Turma da Delegacia de Julgamento Ribeirão Preto/SP, que julgou improcedentes as impugnações apresentadas.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto excertos do relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Contra a empresa epigrafada foram lavrados os autos de infração de fls.732 e seguintes, que se prestaram a exigir o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e respectivos consectários legais, como também a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, a Contribuição para financiamento da Seguridade Social – Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep – PIS, relativos a fatos geradores ocorridos no ano-calendário (AC) 2008, em razão da constatação de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada. Foi arbitrado o lucro com base no art. 530, III, do Decreto n.º 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda RIR, de 1999), uma vez que, sendo intimada a apresentar os livros contábeis e documentos de sua escrituração, a contribuinte deixou de fazê-lo.

Foram lavrados os autos de infração exigindo os seguintes valores:

TRIBUTO	VALOR DO TRIBUTO RS	VALOR DOS JUROS DE MORA RS	VALOR DA MULTA RS	VALOR TOTAL RS
IRPJ	1.541.232,10	688.634,23	2.311.848,17	4.541.714,50
PIS	423.917,04	193.782,84	635.875,61	1.253.575,49
CSLL	704.354,43	314.750,80	1.056.531,65	2.075.636,88
COFINS	1.956.540,13	894.382,29	2.934.810,22	5.785.732,64

O enquadramento legal para o lançamento dos tributos deu-se como a seguir demonstrado:

- *IRPJ: Art. 3º da Lei n.º 9.249/95; Art. 42 da Lei n.º 9.430/96; Art. 537 do RIR/99.*
- *CSLL: Art.2º da Lei n.º 7.689/88 com alterações do art. 2º da Lei n.º 8.034/90; Arts. 2º e 24, § 2º, da Lei n.º 9.249/95; Art. 29, I, da Lei n.º 9.430/96; Art. 37 da Lei n.º 10.637/02; Art. 22 da Lei n.º 10.684/03.*
- *PIS: Arts. 1º da Lei Complementar (LC) n.º 7/70; Art. 24, § 2º, da Lei n.º 9.249/95; Arts. 2º, inciso I, 8º, I, e 9º da Lei n.º 9.715/98; Arts. 2º e 3º (com alterações do art. 2º da Medida Provisória MP n.º 2.1583-5/01 e pelo art. 41 da Lei n.º 11.196/05) da Lei n.º 9.718/98.*
- *COFINS: Art. 1º da LC n.º 70/91; Arts. 2º, 3º (com alterações do art. 2º da MP n.º 2.1583-5/01 e pelo art. 41 da Lei n.º 11.196/05) e 8º da Lei n.º 9.718/98; Art. 24, § 2º, da Lei n.º 9.249/95.*

Consta no Termo de Verificação Fiscal e Imputação de Sujeição Passiva (fls. 777 a 787) que a contribuinte adotou a sistemática do lucro real no ano-calendário de 2008, com apuração trimestral, tendo transmitido a DIPJ e duas

declarações DCTF com os valores zerados, sem informação. Por outro lado, sistemas da Receita Federal acusaram movimentação financeira da ordem de 78 milhões de reais no referido ano, com base em informações prestadas pelas instituições financeiras.

Como a empresa não foi localizada no seu endereço cadastral, o Termo de Início de Fiscalização foi enviado para seus dois sócios: CARINA ROBERTA ARAÚJO e MARCO AURÉLIO DE CAMPOS SILVA, via postal, com Aviso de Recebimento.

Não havendo qualquer manifestação por parte dos sócios, foi empreendida diligência fiscal, em 02/04/2012, ao seu endereço cadastral, na cidade de Itatiba, sendo constatado que neste endereço encontrava-se um galpão industrial onde eram exercidas as atividades da empresa "DA ROSA RAMALHO INDUSTRIA E COMERCIO DE MOVEIS LTDA. ME" (CNPJ 00.613.172/000130), conforme informações prestadas pelo funcionário EDSON PRIMO CRIVELLARI (RG 17.367.027 e CPF 068.708.17855).

Nos fundos do interior do galpão foi vista no chão uma placa com o nome da empresa FORMILIGAS, que anteriormente lá se estabelecera. Uma vez que não houve manifestação por parte dos sócios em relação ao atendimento da intimação fiscal e sendo o exame dos extratos bancários indispensável para a continuidade da fiscalização, foi solicitada em 13/03/2012 a emissão de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), nos termos da Lei Complementar n.º 105, de 2001, direcionadas para os bancos: Real, Luso Brasileiro, Itaú, Bradesco e Santander.

Pela não localização da empresa e tendo em vista o silêncio de seus sócios foi elaborada, em 03/04/2012, Representação Fiscal para tornar a situação da inscrição da fiscalizada Inapta perante o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), processo 19311.720185/201239, culminando com o Ato Declaratório Executivo n.º 70, de 11/12/2012 (DOU 13/12/2012).

No início de abril de 2012, chegou à fiscalização, documento datado de 21/03/2012, encaminhado por MARCO AURÉLIO DE CAMPOS SILVA, residente na cidade de Santana, no estado do Amapá, no qual afirma "não ter posse dos documentos solicitados da FORMILIGAS, em virtude de não ter qualquer envolvimento com esta empresa". Apresentou ainda o documento "PEDIDO DE EXCLUSÃO DE SOCIEDADE EM VIRTUDE DE VÍCIO", endereçado ao Delegado da Receita Federal do

Brasil em Macapá solicitando a exclusão de seu CPF da sociedade das empresas LITOFERME LITORAL FERROLIGAS E METAIS LTDA, COMERCIAL IMPORTADORA EXPORTADORA FORMILIGAS LTDA e DELLA VIDA INDUSTRIA E COMERCIO DE APARELHOS ORTOPÉDICOS LTDAEPP, por não ter qualquer participação societária nelas.

Diante desse fato, foi feito pedido de cópia dos documentos arquivados na Junta Comercial do Estado de São Paulo (Jucesp) relativos às alterações contratuais promovidas pela contribuinte. Ao se confrontarem as assinaturas do documento apresentado por MARCO AURÉLIO DE CAMPOS SILVA com os documentos obtidos da Jucesp, ficou nítida a falta de semelhança entre elas.

Posteriormente, foi encaminhado e-mail por MARCELO TADEU CARNEIRO GONÇALVES com arquivo digital anexado contendo procuração outorgada pela contribuinte dando poderes de representação para o remetente. Em tal instrumento de procuração, a contribuinte fez-se representada por MARCO

AURÉLIO DE CAMPOS SILVA (CPF 221.531.36253, e RG 14.256.7839), com firma reconhecida pela escrevente do Cartório de Registro Civil das Pessoas Naturais 9º Subdistrito da Vila Mariana, em São Paulo. Ao confrontar a procuração apresentada com o documento apresentado por MARCO AURÉLIO DE CAMPOS SILVA, restou nítida mais uma vez a disparidade entre as assinaturas.

Diante do fato de haver no quadro societário da contribuinte sócio alegando não ter qualquer envolvimento com a empresa, foi afixado nas dependências da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Jundiaí o Edital n.º 38, de 09/04/2012, para formalizar a ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal.

Em função da disparidade entre as assinaturas, foi enviado ofício para o Cartório de Registro Civil das Pessoas Naturais de Vila Mariana, São Paulo, para obtenção de cópia do documento de identidade apresentado por MARCO AURÉLIO DE CAMPOS SILVA para abertura de firma no cartório, bem como a respectiva ficha de assinatura.

Em resposta datada de 20/03/2013, a escrevente Naima Oliveira Santos informou que não consta em seus arquivos nenhum registro em nome de MARCO AURÉLIO DE CAMPOS SILVA e, “quanto ao reconhecimento de firma da procuração, na data de 21 de fevereiro de 2013, (1) a escrevente estava de férias, (2) o selo é falso, pois ainda não chegamos a essa numeração de FIRMA, e (3) a etiqueta é diferente do padrão”.

Registrou o autuante que foi procedida Consulta de Vínculos Empregatícios do Trabalhador no sistema CNIS (Cadastro Nacional de Informações Sociais), da Previdência Social. Em tal relatório, consta o registro de que MARCO AURÉLIO DE CAMPOS SILVA é empregado da empresa ANGLO FERROUS AMAPÁ MINERAÇÃO LTDA (CNPJ 06.030.747/000250 e 06.030.747/000330) desde 12/02/2007, em dois de seus estabelecimentos: um na cidade de Pedra Branca do Amapari e o outro na cidade de Santana, ambas no estado do Amapá.

Quanto aos depósitos bancários foi expedida intimação para a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, comprobatória da origem dos créditos nas contas bancárias, sendo sua ciência por meio do Edital n.º 67, de 03/07/2012.

Esgotado o prazo para atendimento da intimação fiscal sem qualquer manifestação por parte da contribuinte, solicitou-se o comparecimento de várias pessoas que figuram nas alterações contratuais e que pudessem prestar esclarecimentos a respeito das operações da empresa.

O Termo de Solicitação de Comparecimento foi enviado para CARINA ROBERTA ARAÚJO, HUGO ROBERTO MONTEIRO DE BARROS CARL, ANTONIO LIMA DOS SANTOS, DANIEL COSTA PEDRO DARIO GONZALEZ, SILVANA SILVA, e VIVALDI CAMARGO RIBEIRO.

DANIEL COSTA PEDRO DARIO GONZALEZ enviou a esta fiscalização documento em papel timbrado do Hospital Sírio Libanês e firmado por seu médico, atestando que se encontrava desde o dia 29/08/2012 internado, sem previsão de alta hospitalar.

Já HUGO ROBERTO MONTEIRO DE BARROS CARL apresentou instrumento de procuração para MARCELO TADEU CARNEIRO GONÇALVES, que

compareceu a esta DRF/Jundiaí, e obteve uma cópia do Termo de Início de Procedimento Fiscal.

Compareceu CARINA ROBERTA ARAÚJO, em 14/09/2012, para prestar esclarecimentos, abaixo reproduzidos:

"A declarante, acompanhada de seu pai, JOSE CARLOS DE ARAUJO (CPF 468.816.46887), afirmou que em setembro de 2010 foi convidada pelo Sr. DANIEL COSTA PEDRO DARIO GONZALEZ a integrar o quadro societário da empresa COMERCIAL IMPORTADORA EXPORTADORA FORMILIGAS LTDA; que neste convite, ficou acertado que permaneceria como sócia por um período de dois meses, e que após este prazo, seria admitida na empresa como empregada na função de auxiliar administrativa, sem estabelecer ainda sua remuneração; que ingressou formalmente no início de outubro de 2010 conforme 14ª Alteração Contratual datada de 04/10/2010 e registrada na Jucesp em 08/10/2010; que nesta época a empresa estava estabelecida na cidade de Cajamar e que estaria de mudança para a cidade de Itatiba, porém a mudança de domicílio não foi autorizada pela Sefaz (Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo) devido a uma série de guias não recolhidas e dívidas fiscais estaduais; por este motivo não se efetivaria sua contratação como empregada; que então, no mês de fevereiro de 2011, numa conversa com o Sr. DANIEL, solicitou que a retirasse do quadro societário; que foi formalizada sua saída através da 18ª Alteração Contratual, de 01/07/2011, registrada na Jucesp em 29/07/2011; que não praticou qualquer ato de gestão em nome da FORMILIGAS; que os únicos documentos que assinou foram as duas alterações contratuais. Foram entregues cópias das alterações contratuais."

Dada a falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais e de qualquer outra documentação para a verificação da devida tributação, procedeu-se ao arbitramento dos lucros, nos termos do art. 530, inciso III, do RIR/99 e foi exigida a multa qualificada de 150%.

Com base no art. 124, I do Código Tributário Nacional (CTN), foram lavrados Termos de Sujeição Passiva em nome de:

- 1) DANIEL COSTA PEDRO DARIO GONZALEZ (CPF 117.649.96887);*
- 2) ANTONIO LIMA DOS SANTOS (CPF 392.238.41372);*
- 3) HUGO ROBERTO MONTEIRO DE BARROS CARL (CPF 004.083.44849);*
- 4) PEDRO RODRIGUES DE OLIVEIRA (CPF 269.930.11832);*
- 5) VIVALDI CAMARGO BARBEIRO (CPF 054.806.77837);*
- 6) SANDRA DE LOURDES GONZALEZ BARBEIRO (CPF 036.245.91851);*
- 7) MARCO AURÉLIO DE CAMPOS SILVA (CPF 221.531.36253);*
- 8) CARINA ROBERTA ARAÚJO (CPF 293.143.86856).*

Em relação ao Banco Luso Brasileiro, figuram como acionistas ANTONIO LIMA DOS SANTOS e DANIEL COSTA PEDRO DARIO GONZALEZ. Como fontes de referência, figuram os nomes de VIVALDI CAMARGO BARBEIRO (contador da FISCALIZADA), e HUGO ROBERTO MONTEIRO DE BARROS CARL. Em sua ficha cadastral, ANTONIO LIMA DOS SANTOS se apresenta como gerente financeiro da FORMILIGAS. No cartão de autógrafos, DANIEL COSTA PEDRO DARIO GONZALEZ e ANTONIO LIMA DOS SANTOS têm amplos poderes para representar a empresa isoladamente.

Dos documentos apresentados pelo Banco Itaú, as pessoas autorizadas a movimentar a conta bancária são HUGO ROBERTO MONTEIRO DE BARROS CARL, VIVALDI CAMARGO BARBEIRO e SANDRA DE LOURDES GONZALEZ BARBEIRO.

Dos documentos apresentados pelo Banco Bradesco, no cartão de assinaturas consta o nome de MARCO AURÉLIO DE CAMPOS SILVA, com assinatura divergente da apresentada por ele nesta ação fiscal. Além disso, seu endereço é informado à Rua Coaracy Nunes, n.º 369, na cidade de Macapá/AP.

O documento de identidade que aparece no cadastro do banco é o RG de n.º 248474, emitido em 03/08/1993, expedido pela SSP/AP. Na resposta de MARCO AURÉLIO DE CAMPOS SILVA, este se identifica como sendo amapaense, e portador do CPF e do RG de mesmos números que os cadastrados no banco Bradesco.

E dos documentos do Banco Santander, figuram os nomes de DANIEL COSTA PEDRO DARIO GONZALEZ e PEDRO RODRIGUES DE OLIVEIRA como sendo representantes e/ou procuradores. No cartão de assinaturas, como procurador, figura VIVALDI CAMARGO BARBEIRO, através de instrumento de procuração outorgada pelo administrador DANIEL COSTA PEDRO DARIO GONZALEZ. Sendo notificados da autuação Sandra de Lourdes Gonzalez Babeiro, Carina Roberta Araújo, Daniel Costa Pedro Dario Gonzalez, Hugo Roberto Monteiro de Barros Carl e Vivaldi Camargo Barbeiro apresentaram impugnações, nas quais alegam:

(...)

Ressalta-se o teor do despacho de fls. 884, resumindo as questões atinentes às impugnações apresentadas e as revelias declaradas, do qual destaco a tabela e o parágrafo a seguir reproduzidos:

Suj passivo solidário	Data ciência	Meio ciência	Impugnação	Data questionamento	Questionamento tempestivo?	Tipo Questionamento
Daniel Costa Pedro Dario Gonzalez	4/6/2013	Correios	Sim	28/6/2013	Sim	mérito lançamento
Antonio Lima dos Santos	2/7/2013	Edital	Não	N/A	N/A	N/A
Hugo Roberto Carl	3/6/2013	Correios	Sim	28/6/2013	Sim	Mérito + suj passiva
Pedro Domingues de Oliveira	1/7/2013	Edital	Não	N/A	N/A	N/A
Vivaldi Camargo Barbeiro	3/6/2013	Correios	Sim	28/6/2013	Sim	Mérito + suj passiva
Sandra de Lourdes Gonzalez Barbeiro	5/6/2013	Correios	Sim	28/6/2013	Sim	sujeição pasiva
Carina Roberto Araujo	4/6/2013	Correios	Sim	28/6/2013	Sim	sujeição pasiva
Marcos Aurelio de Campos Silva	8/6/2013	Correios	Não	N/A	N/A	N/A

(...)

Em análise das impugnações apresentada, a 3ª Turma da DRJ em Juiz de Fora as julgou improcedentes, excluindo, contudo a responsabilidade tributária atribuída à Sandra de Lourdes Gonzalez Babeiro e à Carina Roberta Araújo.

O despacho de fls. 1065/1066 descreve em detalhes as questões atinentes à ciência do contribuinte e coobrigados, bem como aos questionamentos enfrentados em cada peça recursal, cujo quadro elaborado em tal expediente reproduzo a seguir:

Suj passivo solidário	Data ciência Acórdão DRJ	Meio ciência	Recurso voluntário	Data questionamento	Questionamento tempestivo?	Tipo Questionamento
Daniel Costa Pedro Dario Gonzalez	10/02/2014	Correios	Sim	21/02/2014	Sim	mérito lançamento
Hugo Roberto Carl	10/02/2014	Correios	Sim	21/02/2014	Sim	Mérito + suj passiva
Vivaldi Camargo Barbeiro Com Impotadora Formiligas LTDA*	15/02/2014	Edital	Sim	21/02/2014	Sim**	mérito lançamento

*Representada por Daniel Costa Pedro Dario Gonzalez

**Apesar do recurso ter sido interposto antes do decurso de 30 dias da ciência do acórdão da DRJ, foi declarada a revelia da empresa no despacho de folhas 884/885.

Ressalto, contudo, que o coobrigado Daniel Castro Pedro Dario Gonzalez, em seu recurso voluntário, ainda que de forma concisa, ataca a responsabilidade tributária que lhe foi atribuída, embora, de fato, em sua impugnação não tenha atacado tal ponto (fls. 826842).

Em síntese, os recorrentes repisam seus argumentos apresentados em impugnação, exceto quanto ao argumento da ausência de relatório circunstanciado que embasou a emissão das Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira.

É o relatório.

Como visto, a DRJ (fls. 917 a 940) apenas deu provimento às Impugnações da Sra. Sandra de Lourdes Gonzalez Babeiro e da Sra. Carina Roberta Araújo, excluindo a responsabilidade solidária a elas atribuída, mas entendendo ser integralmente procedente o lançamento de ofício. Inconformados, os Sujeitos Passivos Sr. Daniel Costa Pedro Dario Gonzalez, Sr. Hugo Roberto Carl e Sr. Vivaldi Camargo Barbeiro apresentaram Recursos Voluntários a este E. CARF, reiterando seus argumentos, defendendo a improcedência do lançamento de ofício, a necessidade de redução da penalidade exasperada e, também, a ausência de sua responsabilidade sobre o débito fiscal.

Ao seu turno, a C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção conheceu parcialmente dos *Apelos*, dando provimento parcial, na parte conhecida, para reduzir a multa de ofício a 75% e determinar o afastamento da sujeição passiva solidária dos Sr. Hugo Roberto Carl e Sr. Vivaldi Camargo Barbeiro.

Posteriormente, não foram oposto Embargos de Declaração por nenhuma das *Partes*, sendo diretamente manejado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o Recurso Especial ora sob julgamento, demonstrando a suposta existência de dissídio jurisprudencial, trazendo v. Arestos *paradigmas* referente às matérias da qualificação da multa de ofício, pela prática omissão significativa do pagamento de tributos, bem como por utilizar pessoas interpostas no seu Instrumento Societário constitutivo, ainda defendendo a manutenção dos Sujeitos Passivos excluídos do polo passivo, tanto nos termos do art. 124, inciso I como pelo art. 135, ambos do *Codex Tributário*.

Processado o *Apelo* Especial do Procurador, este teve seu seguimento parcialmente determinado por meio do r. Despacho de Admissibilidade fls. 1.152 a 1.157, dando seguimento em relação às matérias *imputação da multa qualificada por utilização de interpostas pessoas no quadro societário;*(...) *em relação à utilização do art. 124, do CTN, como fundamento da responsabilização dos coobrigados; e (...) em relação ao enquadramento das irregularidades no art. 135, do CTN.*

Em seguida, procedeu-se à intimação dos Sujeitos Passivos, sendo ofertadas Contrarrazões (fls. 1.209 a 1.229), questionando a higidez da intimação para tal ato processual, o não conhecimento da *Reclamação* fazendária e a sua improcedência meritória.

Por fim, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Fl. 12 do Acórdão n.º 9101-005.983 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 19311.720511/2013-99

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67, do Anexo II, do RICARF instituído pela Portaria MF nº 256/2009 e alterações.

Conforme relatado, primeiro os Recorridos questionam a validade da intimação para a oferta de Contrarrazões.

Alegam que a intimação para apresentar contrarrazões do REsp é nula, uma vez que, como se vê às fls. 1061, expressamente, sob pena de nulidade, se requereu que as intimações fossem realizadas em nome dos advogados (...) mas foram intimados nas suas pessoas físicas, desprezando-se seus advogados, o que é inadmissível, na forma dos arts. 3º, IV, 26, §5º e 28, todos da Lei do Processo Administrativo Federal.

Sem necessidades de maiores elucubrações, tal afirmação dos Recorridos mostra-se improcedente, podendo ser sumariamente rejeitada pela aplicação da Súmula CARF nº 110:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo

Ainda, pugnam pelo não conhecimento do Recurso Especial fazendário, bradando que *todos os pontos aos quais o seguimento do REsp foi admitido, envolvem necessariamente a reanálise dos fatos e das respectivas provas, que podem ser revolidos no âmbito de REsp, junto ao CARF.*

Não assiste razão aos Recorridos.

Tais matérias (*imputação da multa qualificada por utilização de interpostas pessoas no quadro societário; utilização do art. 124, do CTN, como fundamento da responsabilização dos coobrigados e o enquadramento das irregularidades apuradas no art. 135, do CTN*) são de cunho puramente jurídico, não demandando, nessa C. Instância especial, a análise de elementos factuais e probantes, além daquilo já estabelecido e registrado nas r. *decisões* proferidas neste feito.

Tais matérias são recorrentemente questionadas e acatadas para julgamento no âmbito jurisdicional dessa C. 1ª Turma da CSRF, permitindo se estabelecer a desejada unicidade jurisprudencial, sem demandar a *nova* verificação de quaisquer provas ou fatos.

Ainda aponta-se que *o REsp interposto também é inadmissível porque não permite, sequer, a verificação da efetiva divergência entre a r. decisão recorrida e aquelas decisões que são apontadas como paradigmas.*

E explica: *a uma porque, ao contrário do que determina o art. 67, §9º do RICARF, a recorrente não anexou ao recurso a cópia integral dos acórdãos invocados como paradigmas, de modo que o presente REsp é inadmissível, por não permitir uma análise integral do contexto pelo qual os ditos paradigmas foram proferidos.*

Como o próprio precedente que os Recorridos trazem para *endossar* sua alegação válida, a Recorrente pode não ter trazidos cópias dos v. Acórdãos *paradigmas*, mas replicou nas suas razões as ementas de tais r. *decisões*, bastando isso para sua adequação formal. O fato de não ser anexado a íntegra do v. Aresto *paradigmático* não obsta a possibilidade de sua análise. Assim, também não procede tal alegação.

Os Recorridos prosseguem, alegando que *os acórdãos paradigmas invocados pela recorrente não guardam qualquer similitude fática com o acórdão ora recorrido. Sem necessidade de maior aprofundamento, é certo que tal alegação é absolutamente genérica e desprovida de demonstração e dialeticidade, não merecendo qualquer debruço.*

Também afirma que *o Resp se baseia na existência de supostos “laranjas” e isto não é tratado no acórdão contra o qual ele recorre e o recurso não pode revolver os fatos.*

Ainda que numa leitura possa parecer que, realmente, o v. Acórdão recorrido não tenha tratado de tal temática – o que poderia levar à conclusão da ausência de prequestionamento – é certo que o I. Relator registrou, textualmente, em trecho pertinente da qualificação da multa, que:

Isso porque a autuação baseia-se única e exclusivamente em presunção legal de omissão de receitas, sendo que as contas bancárias em que se apoia o lançamento estavam em nome da própria empresa. Salienta-se que as demais peculiaridades descritas no termo de verificação em nada alteram as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada.

Assim sendo, entendo que não há que se falar em qualificação da multa.

(destacamos)

No entender deste Conselheiro, está claro que a C. Turma Ordinária enfrentou *as demais peculiaridades descritas no termo de verificação*, incluindo, expressamente, a utilização de *pessoas alheias* à entidade no quadro societário da companhia, como expressamente invocado pela Autoridade Fiscal, inclusive e especificamente para a qualificação da penalidade, rejeitando tal fato como bastante para a duplicação sancionatória, concluindo que *em nada alteram as características da ocorrência do fato gerador*.

Desse modo, afasta-se, igualmente, essa objeção dos Recorridos.

Por fim, pugnam que *o v. Acórdão recorrido julgou com fundamentação na Súmula CARF 14; e, por isso, não cabe REsp*.

Ainda que este Julgador tenha¹, diversas vezes, defendido que o cabimento ou não de súmula aos casos sob apreço nos julgamentos é bastante subjetivo, podendo, por si só, gerar bastante celeuma, é certo que, não existe qualquer ressalva no teor do §3º do art. 67 do Anexo II do RICARF em relação à sua incidência, independentemente de qual verbete especificamente foi aplicado na decisão, quais razões fundamentaram a sua adoção ou qualquer outro elemento circunstancial do processo administrativo.

Trata-se de regra processual, de hierarquia regimental, objetiva, que limita o manejo do Recurso Especial – seja este interposto pelos contribuintes ou pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Porém, da mesma forma, sempre que se manifestou tal entendimento, foi frisado que: pode a Parte recorrente trazer em seu Apelo a alegação específica sobre a indevida incidência do entendimento sumulado ao caso concreto, demonstrando porque esta seria incabível, havendo, então, falha jurisdicional no v. Aresto recorrido a ser sanada pelo provimento recursal nessa C. Instância excepcional. Nesses casos – como muitas vezes, de fato, ocorre - poderia ser dado prosseguimento ao *apelo*.

E foi precisamente isso que fez a Fazenda Nacional em seu Recurso Especial.
Confira-se:

No bojo do voto condutor do aresto paradigmático, o ilustre relator ainda menciona Súmula nº 14 do CARE, afastando a sua aplicação, nos seguintes termos:

“Quanto à Súmula CARF nº 14, não há se falar em simples omissão de receitas diante da comprovada interposição de pessoas que culminou, inclusive, na exclusão do contribuinte do Simples Federal e do Simples Nacional, razão pela qual não se aplica na espécie. (...) (destacamos)

¹ vide v. Acórdão nº 9101-005.402, publicado em 26/04/2021.

Desse modo, muito correta e diligentemente, o I. Procurador signatário garantiu o afastamento do óbice recursal contido no §3º do art. 67 do Anexo II do RICARF, questionando textual e diretamente a adoção da Súmula CARF n.º 14 pelo v. Acórdão recorrido, apontando que no v. Aresto *paradigma* tal *verbete* foi afastado.

Posto isso, também se afasta tal arguição dos Recorridos.

Nada mais foi questionado pelos Sujeitos Passivos responsáveis.

Contudo, em relação ao *segundo* tema (*utilização do art. 124, do CTN, como fundamento da responsabilização dos coobrigados*), este Conselheiro, espontaneamente, nota que não há a devida similitude entre aquilo apreciado pelo v. Acórdão recorrido e a premissa, factual e jurídica, desse único *paradigma* aceito para o tema, o v. Acórdão n.º 1401-000.878.

Observe que os dois Sujeitos Passivos excluídos da lide (único objeto de levante recursal da Fazenda Nacional, quanto à matéria de responsabilidade, sob o comando de tal norma) fora responsabilizados nos seguintes termos e circunstâncias, conforme explorado pela DRJ, com base no TVF:

Hugo Roberto Monteiro de Barros Carl, relacionado como responsável tributário, ingressou na sociedade em 30/08/2007 e se retirou em 2009, tendo exercido a função de gerente nesse período.

Sendo sócio com poderes de gestão à época dos fatos (2008), verifica-se que realizou conjuntamente com o outro sócio-gerente a situação configuradora do fato gerador e agiu com excesso de poderes e infração à lei ao omitir rendimentos, com a supressão dos tributos, e não fornecer documentos obrigatórios ao fisco. Ficou evidenciada no processo a ocorrência de fraude, portanto a ocorrência do dolo e a infração à lei.

Assim, correta a imputação de sujeição passiva solidária ao Sr. Hugo, não somente com base no CTN, art. 124, I, mas também no art. 135, III, do referido código.

Quanto a Vivaldi Camargo Barbeiro, consta no processo a procuração de fls. 131/132 outorgada pela autuada em 03/09/2004, com prazo indeterminado, na qual lhe foram concedidos amplos e especiais poderes para representar a contribuinte perante as repartições públicas federais, estaduais e municipais, instituições bancárias, podendo abrir e movimentar contas em nome da outorgante, assinar contratos de financiamento em geral, assinar cheques, sustá-los, dar quitação em duplicatas, determinar protestos ou cancelá-los, descontar títulos, assinar contratos de leasing e tudo o que for necessário ao cargo de gerente administrativo da firma.

Verifica-se que referida pessoa física não atuava como um simples prestador de serviços de contabilidade. Possuía amplos poderes para administrar a contribuinte e tinha sim, ao contrário do que afirma, competência funcional e

administrativa para praticar atos com excesso de poderes ou infração da lei. Vivaldi, como administrador da autuada, realizou conjuntamente outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador dos tributos lançados. Infringiu a lei ao omitir rendimentos, com a supressão dos tributos, e não fornecer documentos obrigatórios ao fisco.

Portanto, considero correta a imputação de responsabilidade a Vivaldi Camargo Barbeiro. (destacamos)

Como se observa, o Sr. Hugo Roberto Monteiro de Barros Carl e o Sr. Vivaldi Camargo Barbeiro abertamente, formalmente, de forma transparente e pública, figuravam como sócio administrador e administrador (também como procurador) da Contribuinte.

Por outro lado, em relação à aplicação do art. 124, inciso I, do CTN - matéria específica que a Fazenda Nacional questiona - o v. Acórdão *paradigma* assim decidiu:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002, 2003

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Atribui-se a responsabilidade solidária a terceira pessoa quando comprovado o nexo existente entre os fatos geradores e a pessoa a quem se imputa a solidariedade passiva, nos termos do art. 124, inciso I do CTN. O interesse comum na constituição do fato gerador da obrigação principal fica bem caracterizado quando o sócio majoritário deixa a sociedade colocando em seu lugar interposta pessoa, tornando-se a partir daí um sócio oculto.

(...)

A Recorrente não consta oficialmente como sócia da empresa autuada a partir de 15 de novembro de 2000, mas, efetivamente, pelas provas dos autos, como já se colocou, sempre foi sócia majoritária e administradora da sociedade com participação nas cotas sempre acima de 80%.

(...)

Tenta eximir-se da responsabilidade para com a empresa deixando em seu lugar interposta pessoa, na figura do Sr. Carlos Cardoso de Brito.

(...)

Se o direito não compactua nem mesmo com abuso do exercício do próprio direito, o que dirá de situações que envolvem fraude, simulação ou como no caso concreto, interposta pessoa. Por isso não é suficiente a mera aparência de direito. Bem, se da situação fática dos autos não se permite utilizar o instituto da “responsabilidade tributária de fato” (art. 124, I) para garantir o crédito tributário, após a descrição acima, não se sabe que outra serventia possa se dar a tal instituto.

(destacamos)

É inquestionável que no v. Acórdão *paradigma* se entendeu que o art. 124, inciso I, do CTN é especificamente destinado à “*responsabilidade tributária de fato*”, quando a pessoa sujeita a tal ônus não consta, formal e regularmente dos instrumentos jurídicos de titularidade e gestão da pessoa jurídica.

E, claramente, não é o caso do Sr. Hugo Roberto Monteiro de Barros Carl e o Sr. Vivaldi Camargo Barbeiro, nos termos das acusações, daquilo incontroverso nos autos e das próprias r. *decisões* proferidas até agora nessa contenda.

Desse modo, não há similitude fática e nem se estabelece dissídio jurisprudencial sobre a mesma temática jurídica. Tal tema referente à aplicação do art. 124, inciso I, do CTN não pode prosseguir para julgamento

Assim, também arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/99, entende-se por conhecer parcialmente do *Apelo* interposto, nos termos aplicáveis do r. Despacho de Admissibilidade de fls. fls. 1.152 a 1.157, apenas das matérias *imputação da multa qualificada por utilização de interpostas pessoas no quadro societário* e o *enquadramento das irregularidades apuradas no art. 135, do CTN*.

Mérito

Imputação da Multa Qualificada por Utilização de Interpostas Pessoas no Quadro Societário.

Adentrando ao *primeiro* tema do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, passa-se a analisar a matéria *imputação da multa qualificada por utilização de interpostas pessoas no quadro societário*.

A Recorrente, em suma, alega que *a interposição de pessoas no quadro societário, como sócios de direito (“laranjas”), enquanto os reais sócios são outros (sócios de fato), denota o objetivo de impedir a responsabilização dos verdadeiros sócios*.

E conclui que *os acórdãos paradigmas entenderam que essa conduta visa a impedir que o Fisco identifique os verdadeiros sócios e os responsabilize eventualmente por créditos tributários inadimplidos, o que ensejou a multa qualificada. O caso dos autos, como visto, em tudo se enlva aos paradigmas suscitados, o que demonstra estar perfeitamente adequada a autuação da auditoria fiscal.*

Pois bem, considerando as alegações recursais da Fazenda Nacional em relação a tal matéria, se grande importância esclarecer não ser o caso da aplicação da Súmula CARF n.º 34.

Isso, pois, *in casu*, os recursos financeiros, todos, apurados pela Fiscalização, encontravam-se em contas de titularidade da Contribuinte (pessoa jurídica auditada pelas Autoridades Fiscais), de modo que se *distingue*, frontalmente, do enunciado sumular:

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (destacamos)

No próprio v. Acórdão n.º 1402-001.886, ora combatido, registrou tal fato, quando se afirma que *a autuação baseia-se única e exclusivamente em presunção legal de omissão de receitas, sendo que as contas bancárias em que se apoia o lançamento estavam em nome da própria empresa.*

Mais importante do que isso, foi correto e muito acertado o entendimento do v. Acórdão recorrido de que o fato da (suposta) presença de *pessoas interpostas* no quadro societário da Contribuinte *em nada alteram as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada.*

Por mais que deva ser rechaçado, condenada e combatida tal espécie de manobras societárias ardilosas, que alteraram artificialmente o quadro de titulares, sua verificação pela Fiscalização após a ocorrência dos fatos jurídicos tributários colhidos nem sempre se relaciona ao cometimento da infração e ao nascimento do crédito tributário, especificamente sob exigência.

É o caso dos autos.

Não há qualquer demonstração de como a utilização de *interpostas pessoas* culminou, contribuiu ou permitiu a omissão de receitas, presumida pelo art. 42 da lei n.º 9.430/96.

Tratando-se de elemento punitivo, é legalmente imprescindível que exista nexo causal, direto, indissociável e consequencial, entre os *fatos geradores* colhidos pelo Fisco (*sachverhalt*) e *outros* fatos apurados, tratados como correspondentes às condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, para a devida qualificação da multa de ofício.

Se, de forma descontextualizada e desvinculada do nascimento da obrigação tributária inadimplida, apurou-se a prática de *ardil, embuste* ou mesmo *fraude societária*, certamente, tal conduta terá consequências – como a responsabilização das pessoas diretamente beneficiadas por tal ilícito – mas a qualificação da multa referente ao crédito tributário lançado

de ofício em razão de *omissões de receitas*, as quais ocorreram de forma dissociada e independentemente das alterações societárias e negócios promovidos, não é uma delas.

E registre-se que este fundamento da Fiscalização foi trazido de forma *genérica* para a duplicação da multa ordinária, sem estabelecer a necessária relação com os tributos devidos. Confira-se o singular parágrafo sobre a pena extremada, na qual até afirma-se terem ocorrido as hipótese de qualificação da sanção ordinária apenas *em tese* (o que, *per si*, já desconstrói qualquer consistência de tal ato excepcional de exasperação da punição):

Diante da conduta dos administradores, ao deixar de oferecer à tributação as receitas advindas de sua atividade, de promover alteração contratual no sentido de deixar como sócios pessoas consideradas como "laranjas", de apresentar declarações DIPJ e DCTF totalmente zeradas no tocante à apuração dos tributos devidos, de não apresentar quaisquer livros contábeis e fiscais, nem qualquer documentação acerca das operações da empresa, depara-se com a ocorrência de fatos que, **em tese**, caracterizam o intuito da sonegação, definida no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, ensejando a aplicação da multa de 150%, prevista no art. 44, inciso I e parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

A argumentação jurídica da Recorrente no *Apelo Especial* não está de toda equivocada; mas olvidou-se da demonstração (mínima) da premissa maior e indispensável de vinculação entre tal suposto ilícito societário-contratual e a *infração tributária*.

Se acata tal tese, **todos os débitos fiscalizados após remanejamento societário ilegítimo teriam sua sanção duplicada**, independentemente da data de sua ocorrência e do modo como surgiram – inclusive um simples pagamento a menor, dentro da proposta recursal que se pretende agora o provimento, estaria também submetido à multa qualificada de 150%.

Em situação idêntica, recentemente, esta C. 1ª Turma da CSRF, no v. Acórdão nº 9101-005.385, de mesma relatoria que o presente, publicado em 25/03/2021, já acatou tal argumentação para manter o afastamento da qualificação da multa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. MANOBRAS SOCIETÁRIAS CONSIDERADAS FRAUDULENTAS. DESVINCULAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E DA ALTERAÇÃO DO QUADRO DE TITULARES. AUSÊNCIA DE NEXO CAUSAL. AFASTAMENTO.

Ainda que o Fisco, no momento da fiscalização do contribuinte, tenha verificado a realização de manobras societárias consideradas arditosas ou fraudulentas, visando à troca de titularidade da companhia e seu

encerramento, tais fatos, per si, não justificam a qualificação da multa de ofício referente às infrações tributárias apuradas.

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício devem guardar nexo causal e relação direta com a infração cometida, demonstrando-se vínculo indissociável e consequencial entre os fatos geradores colhidos pelo Fisco e as condutas descrita nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

DECADÊNCIA. CONTAGEM. MARCO INICIAL. NECESSIDADE DE CONDOTA A SER HOMOLOGADA.

Inexistindo pagamento antecipado, o prazo quinquenal para o lançamento de contribuições deve ser contado com base no artigo 173, I, do CTN, e não pelo artigo 150, §4º, conforme precedente vinculante do STJ.

Desse modo, correto o julgamento promovido pela C. Turma Ordinária *a quo* em relação à redução da penalidade para o seu patamar ordinário, não merecendo reforma o v. Acórdão recorrido em relação a tal tema.

Enquadramento das Irregularidades Apuradas no art. 135, do CTN.

Passa-se a apreciar a *segunda* matéria acatada, qual seja, o *enquadramento das irregularidades apuradas no art. 135, do CTN.*

Alega a Fazenda Nacional que o art. 135 trata de uma responsabilidade solidária. O elemento subjetivo é o dolo gênero, logo, envolve dolo ou culpa. Em relação ao fato gerador, este pode ser anterior à infração à lei. Se o lançamento de ofício é feito com multa qualificada, ocorre a responsabilidade solidária de que trata o art. 135, em relação aos sócios administradores à época do fato gerador e os mandatários, prepostos e empregados.

E arremata, colocando que como já decidido pelo CARF, a infração à lei, a que se refere o art. 135 do CTN, não se resume à mera inadimplência, mas a todo um conjunto de procedimentos fraudulentos comprovados nos autos. A jurisprudência administrativa tem admitido a sujeição passiva dos administradores como responsáveis, quando demonstrado, como no presente caso, sua participação direta na prática das infrações.

Grifou-se as alegações da Recorrente pois, primeiro, em relação ao argumento da ocorrência da responsabilidade prevista no *art. 135 do CTN* como mera consequência da qualificação da multa, **não** combate o v. Acórdão recorrido – que afastou tal duplicação (e a responsabilidade, por fundamento diversos e desvinculado, diga-se). O mesmo ocorre no presente voto.

Superado, então, tal argumento.

Ainda, a própria Fazenda Nacional alega que o *art. 135 do CTN* é aplicável diante de *todo um conjunto de procedimentos fraudulentos comprovados nos autos com participação direta na prática das infrações* dos administradores.

Bom, como visto anteriormente, no TVF **não existe nenhuma imputação pessoal e específica** de conduta infracional própria às pessoas dos Srs. Hugo Roberto Carl e Vivaldi Camargo Barbeiro, ou demonstração de participação na ocorrência da infração ou, ainda, nos *procedimentos fraudulentos* supostamente apurados.

No TVF, consta **apenas** o seguinte trecho sobre a responsabilização de tais pessoas físicas:

Dos documentos apresentados pelo Banco Itaú, as pessoas autorizadas a movimentar a conta bancária são HUGO ROBERTO MONTEIRO DE BARROS CARL, VIVALDI CAMARGO BARBEIRO, e SANDRA DE LOURDES GONZALEZ BARBEIRO.

Como se vê, **exclusivamente** por possuírem junto ao banco Itaú S/A *autorização* para movimentar a conta bancária da Contribuinte, tornaram-se, *automaticamente*, Sujeitos Passivos das obrigações tributárias.

Como se não bastasse, no TVF, **não há qualquer menção ao art. 135, inciso III, do CTN**, mas somente do art. 124, inciso I, do mesmo *Codex* – o que, no entender desse Conselheiro, de início, já teria limitado o objeto da lide.

Independente de tal profundo *anacronismo* legal nos julgamentos anteriores dessa contenda, a responsabilização do sócio administrador ou do gestor é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto, preciso e individualizado da conduta infracional para permitir a transposição da personalidade jurídica do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular.

A mera constatação da função de administração em instrumento societário ou procurador junto a Instituições (como *contador* da entidade), do mesmo modo que a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as práticas das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não bastam para atribuir responsabilidade ao sócio, ao administrador e ao procurador (figura arrolada especificamente no **inciso II** do art. 135 do CTN, reforçando a *carência* e a *debilidade* da fundamentação da responsabilização procedida).

Ora, a aplicação do art. 135 do CTN não pode ser *objetiva* e *automática* diante de simples ilícito tributário de uma determinada pessoa jurídica.

Confira-se a lição do jurista Aliomar Baleeiro² (em obra atualizada pela Profa. Misabel Abreu Machado Derzi) sobre o tema:

A aplicação do art.135 supõe assim:

- 1. a prática de ato ilícito, dolosamente, pelas pessoas mencionadas no dispositivo;*
- 2. ato ilícito, como infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro-responsável, externamente à norma tributária básica ou matriz, da qual se origina o tributo;*
- 3. a autuação tanto da norma básica (que disciplina a obrigação tributária em sentido restrito) quanto da norma secundária (constante no art. 135 e que determina a responsabilidade do terceiro, pela prática do ilícito). (destacamos)*

As falhas contábeis, descumprimentos de obrigações acessórias e mesmo o inadimplemento fiscal não acionam a hipótese das normas do art. 135 do CTN, que demandam a fundamentação subjéctiva da conduta das pessoas mencionadas em tal dispositivo.

Dessa forma, é improcedente também o Recurso Especial fazendário nesse tema, não devendo se reformar a r. *decisão* questionada.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo o v. Acórdão n.º 1402-001.886.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

² Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed., rev. e ampl. por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 757.

Fl. 23 do Acórdão n.º 9101-005.983 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 19311.720511/2013-99

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA.

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em sua conclusão de conhecer parcialmente do recurso especial da PGFN, excluída a segunda matéria “*utilização do art. 124, do CTN, como fundamento da responsabilização dos coobrigados*”. Isto por compreender que apenas o paradigma n.º 101-96.262 caracterizaria o dissídio jurisprudencial na matéria “*imputação da Multa Qualificada por Utilização de Interpostas Pessoas no Quadro Societário*”.

A PGFN apresentou os paradigmas n.º 101-96.262 e 1103-001.026 para questionar a desqualificação da penalidade, apesar da *prestação de informação falsa ao Fisco e da interposição de pessoas na formação da pessoa jurídica, com o uso de “laranjas”, ou seja, existência de sócios de direito e sócios de fato*.

O Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto assim firmou no voto condutor do acórdão recorrido:

Em relação aos argumentos atinentes ao confisco, já se discorreu a respeito de suas peculiaridades no âmbito do processo administrativo fiscal.

Para qualificação da penalidade, faz-se necessário perquirir o dolo, um algo a mais em relação a uma mera omissão de receita. Nessa linha de raciocínio, inclusive, foi editada a Súmula CARF n.º 14, assim vazada: “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”.

Entendeu a decisão recorrida restarem evidenciados os elementos necessários à manutenção da qualificação da penalidade.

Dirirjo de tal entendimento. A meu ver, os elementos apontados pela autoridade fiscal não permitem concluir ter o contribuinte tenha agido com dolo, de modo a caracterizar sonegação, fraude ou conluio a que aludem os artigos 71, 72 e 72 da Lei n.º 4.502/1964.

Isso porque a autuação baseia-se única e exclusivamente em presunção legal de omissão de receitas, sendo que as contas bancárias em que se apoia o lançamento estavam em nome da própria empresa. Salienta-se que as demais peculiaridades descritas no termo de verificação em nada alteram as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada.

Assim sendo, entendo que não há que se falar em qualificação da multa. Desse modo, voto por reduzir a penalidade ao percentual de 75%.

Quanto às *demais peculiaridades descritas no termo de verificação*, a PGFN observa constar do Termo de Verificação Fiscal que *a multa de ofício aplica foi qualificada por força da conduta dos administradores, uma vez que deixaram de oferecer à tributação receitas advindas de sua atividade, de promoverem alterações no contrato social no sentido de deixar como sócios pessoas consideradas como “laranjas” e de apresentar declarações DIPJ e DCTF totalmente zeradas no tocante à apuração dos tributos devidos enquanto que movimentava altíssimos valores em suas contas bancárias*.

A divergência jurisprudencial suscitada acerca da *omissão significativa de receita auferida* não teve seguimento em exame de admissibilidade porque os paradigmas indicados não trataram de omissão de receitas presumidas, como no presente caso.

Já no que se refere à interposição de pessoas no quadro social da pessoa jurídica, tem-se no paradigma n.º 101-96.262 que, frente a exigências decorrente de arbitramento dos lucros a partir de compras não escrituradas, e tendo em conta o apontamento de que *o autuante descaracterizou a cessão de quotas sociais* a terceiros, assim constatando que os cedentes *permaneceram como sócios de fato e exercendo a gerência da sociedade*, o outro Colegiado do CARF analisou os questionamentos dirigidos à qualificação da penalidade em recurso voluntário e, diante das alterações promovidas no contrato social da autuada e da falta de apresentação de declarações, apesar do volume de importações promovidas no período, concluiu que:

Esses fatos apurados pela fiscalização permitem concluir, sem deixar dúvida, que a administração da Recorrente, à época dos fatos, era dos sócios que inicialmente constavam dos estatutos da mesma, até a "quinta alteração". E que os antes sócios de direito, atualmente sócios de fato, urdiram uma trama na tentativa de se livrarem das obrigações fiscais decorrentes das operações praticadas pela Plus no período sob fiscalização.

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

Os fatos apurados demonstram, de forma inequívoca, a intenção de impedir o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da identidade dos verdadeiros sócios da empresa, mediante a utilização de interpostas pessoas nos contratos sociais. Tal ardil tinha como objetivo impedir a responsabilização dos verdadeiros donos da empresa pelo significativo passivo tributário deixado em aberto. A contribuinte nunca teve a pretensão de recolher os impostos e contribuições devidos. Restou caracterizada a ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente., sujeitando-se, portanto, ao lançamento da multa qualificada prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96.

A similitude entre os casos é suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial: sem demandar qualquer evidência de prova direta de receitas omitidas, e tendo em conta apenas o volume de operações realizadas pela pessoa jurídica, o outro Colegiado do CARF concluiu que a falsidade na alteração do contrato social evidenciava a fraude necessária para qualificação da penalidade. No presente caso, diante de autuação por presunção de omissão de receitas, concluiu-se que *as demais peculiaridades descritas no termo de verificação em nada alteram as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada*.

Já com referência ao paradigma n.º 1103-001.026, a acusação fiscal apontou a *constituição do contribuinte por interpostas pessoas e na utilização de contas bancárias de titularidade de outra pessoa jurídica (Central Gehring)*, e embora o voto condutor do paradigma traga consignado o entendimento de que *a utilização dos denominados sócios "laranjas" basta para justificar a qualificação da multa de ofício*, importa observar o registro antecedente de que a interposição de pessoas culminou na exclusão do sujeito passivo do Simples Federal e do Simples Nacional, e que esta circunstância interfere na conclusão de que *a conduta dolosa também buscou modificar as características essenciais do fato gerador*, pois a interposição de pessoas se presta, em tal contexto, como meio para viabilizar a permanência na sistemática simplificada de recolhimento das diversas pessoas jurídicas constituídas pelos mesmos sócios e

assim reduzir a incidência sobre o resultado das operações realizadas, cabendo reiterar a movimentação financeira de todas as pessoas jurídicas em outra (Central de Arrecadação Gehring Ltda), aspecto que também foi enfrentado no âmbito da decisão acerca da qualificação da penalidade, nos seguintes termos:

Ademais, o fato de a infração relacionada aos depósitos efetuados nas contas da Central Gehring ter sido afastada neste voto, somente por razões de impropriedade no critério adotado pela fiscalização (“rateio”), não implica que o contribuinte não se valeu de tais contas para movimentar seus recursos. Ao contrário, os indícios sólidos e convergentes já apontados indicam exatamente tal situação.

Mantém-se, portanto, a multa de ofício qualificada.

No presente caso, as receitas presumidamente omitidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada foram apuradas a partir de registros em conta bancária da própria autuada, e a interposição de pessoas no quadro social não se prestou a vencer limitação imposta para opção por tributação mais favorável. Logo, há dessemelhança em pontos determinantes para a decisão acerca da conduta que motiva a qualificação da penalidade. E em tais circunstâncias o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

No mérito da qualificação da penalidade, esta Conselheira também acompanhou o I. Relator em suas conclusões para negar provimento ao recurso especial da PGFN. A pretensão fazendária é restabelecer o gravame sobre as exigências decorrentes de presunção legal de omissão de receitas, por entender que não se trata da hipótese de simples omissão de receita.

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 DIPIJ, DICON e DCTF não continham qualquer registro de resultados tributáveis ou débitos apurados. Ainda assim, a Fiscalização circularizou um dos clientes da fiscalizada, e identificou outras operações que sequer haviam sido escrituradas no Livro Registro de Saídas. Ao final, concluiu a autoridade fiscal que apesar de ter auferido vultosa receita, a contribuinte agiu dolosamente com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, apresentando declarações zeradas.

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

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF n.º 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 n.º 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 n.º 1101-001.267:

Com referência à qualificação da penalidade em razão da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou indícios outros que vinculem os depósitos

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

Súmula CARF n.º 14: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Súmula CARF n.º 25: *A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.*

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

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

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

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

Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo 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 atuada, 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 n.º 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 atuada 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 atuada (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 n.º 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 Lívia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 9101-005.083 (Silvia Maria Ribeiro Arruda), 9101-005.084 (Saesa do Brasil Ltda ME), 9101-005.121 (Nadia Maria F. C. de Farias), 9101-005.150 (Ilha Comunicações Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.151 (Pizzaria e Churrascaria Bosque Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.212 (Abbatut Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Lívia 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) e 9101-005.413 (Francisco Marinho de Assis Pereira, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto). 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 Lívia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Lívia De Carli Germano).

No presente caso, confirma-se no Termo de Verificação Fiscal e de Imputação de Sujeição Passiva Solidária que, depois de identificar que a Contribuinte nada informou em DIPJ ou DCTF, apesar de movimentar cerca de R\$ 78 milhões no ano-calendário 2008, a autoridade fiscal recolheu evidências de outros serem os verdadeiros sócios e administradores da pessoa jurídica, dirigindo-lhes intimação para comparecimento e prestação de informações, inclusive porque as intimações dirigidas à pessoa jurídica, por edital, não foram respondidas. Sem qualquer esclarecimento, o fiscal autuante promoveu o arbitramento dos lucros por falta de apresentação de livros e documentos contábeis, tendo em conta as receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, mas sem nada consignar acerca da natureza dos depósitos questionados. Ao final, a qualificação da penalidade foi assim motivada:

Diante da conduta dos administradores, ao deixar de oferecer à tributação as receitas advindas de sua atividade, de promover alteração contratual no sentido de deixar como sócios pessoas consideradas como “laranjas”, de apresentar declarações DIPJ e DCTF totalmente zeradas no tocante à apuração dos tributos devidos, de não apresentar quaisquer livros contábeis e fiscais, nem qualquer documentação acerca das operações da empresa, depara-se com a ocorrência de fatos que, em tese, caracterizam o intuito de sonegação, definida no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, ensejando a aplicação da multa de 150%, prevista no art. 44, inciso I e parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

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 atuada 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 e, assim, a falsidade no quadro social não se presta como elemento qualificador desta intenção, para fins de definição da penalidade aplicável.

Estas as razões, portanto, para acompanhar o I. Relator em suas conclusões e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN relativamente à qualificação da penalidade.

Com referência à responsabilidade tributária, o Colegiado *a quo* afastou, apenas, a imputação feita aos litigantes Hugo Roberto Carl e Vivaldi Camargo Barbeiro, porque os demais não impugnaram a imputação fiscal.

A exigência em tela se refere a omissões constatadas no ano-calendário 2008, e o responsável Hugo Roberto Carl está designado como sócio entre 30/08/2007 e 2009, exercendo função de gerência no período. Já Vivaldi Camargo Barbeiro foi referido como administrador da atuada, detendo procuração para representa-la amplamente desde 03/09/2004.

A infração de lei cometida por ambos seria *omitir rendimentos, com a supressão dos tributos, e não fornecer documentos obrigatórios ao fisco*. A acusação, assim, é inteiramente dependente da qualificação da penalidade que não foi restabelecida ao se negar provimento ao recurso especial da PGFN no ponto anterior. Para além disso, a interposição de pessoas no quadro social não foi referida para tal imputação, e acerca deste aspecto o voto condutor do acórdão recorrido bem traz consignado que:

De igual forma, caso a imputação de responsabilidade com base no art. 135, III, do CTN se ancorasse na hipótese de dissolução irregular da sociedade, entendo que seria possível manter a responsabilidade dos administradores em questão. Sob o mesmo prisma, parece-me que haveria possibilidade de imputação de responsabilidade, por sucessão (com fulcro no art. 132, parágrafo único, do CTN), em relação à pessoa jurídica Da Rosa Ramalho Indústria e Comercio de Móveis Ltda ME (CNPJ 00.613.172/0001-30). Contudo, não tendo sido esses os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal, ou, no segundo caso, a pessoa jurídica sequer integrou a lide, não há como aperfeiçoar o procedimento administrativo quando de seu julgamento, o que não impedirá, contudo, que a Fazenda Nacional adote as providências necessárias a implementação de tal procedimentos em sede de execução fiscal.

O presente caso, portanto, imputa condutas aos administradores da sociedade sem demonstrar, ainda que por meio de indícios, que houve atividade econômica e receitas auferidas e intencionalmente suprimidas da tributação e omitidas nas declarações prestadas sem qualquer informação. Em tais condições, a desqualificação da penalidade traz, como consequência, a exclusão do vínculo de responsabilidade.

Assim, também aqui o presente voto é no sentido de acompanhar o I. Relator em suas conclusões e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN relativamente à responsabilidade tributária dos administradores.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA