



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10480.722517/2009-06
Recurso nº 918.860 Voluntário
Acórdão nº **1401-000.713 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de janeiro de 2012
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS.
Recorrente MCCM ENTRETENIMENTO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.

OMISSÃO DE RECEITA. EXPLORAÇÃO JOGOS DE AZAR. RECEITA BRUTA.

A receita bruta das empresas que exploram a atividade de jogos eletrônicos de azar mediante a utilização de máquinas caça niqueis corresponde à diferença entre a arrecadação bruta do mês e a dedução das premiações pagas aos apostadores ou desistências, subtraídas, ainda, as receitas já declaradas e tributadas pelo contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplicação com base em meros indícios de utilização de interpostas pessoas. Ausência de nexo de causalidade com a infração e fraude não comprovada. Redução da penalidade para o patamar de 75%,

DEMAIS OMISSÕES.

Mantenho o lançamento das demais omissões de receitas apuradas, por não terem sido objeto do recurso apresentado.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS, COFINS e CSLL.

O decidido para o lançamento principal deve ser estendido aos demais lançamentos reflexivos face à vinculação existente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso nos termos do voto relator.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Mauricio Pereira Faro, Antonio Bezerra Neto e Joao Carlos De Figueiredo Neto

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 11-31.994, proferido pela Primeira Turma da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE, que decidiu manter integralmente o lançamento consubstanciado nos autos de infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 03 a 10), do Programa de Integração Social – PIS (fls. 21 a 28), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 37 a 44), e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 53 a 61), lavrados para formalização e exigência de crédito tributário no montante de R\$ 25.412.069,25.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 72 a 101) sintetiza os trabalhos fiscais, informando que foram apuradas as seguintes infrações:

(i) Omissão de receita caracterizada pela falta de comprovação da origem e da efetividade da entrega dos recursos contabilizados no caixa a título de suprimento de numerários no ano de 2004;

(ii) Omissão de receita caracterizada pela falta de comprovação da origem e da efetividade da entrega dos recursos contabilizados no caixa a título de empréstimos tomados a empresas ligadas no ano de 2005;

(iii) Omissão de receita caracterizada pela falta de comprovação da origem e da efetividade da entrega dos recursos contabilizados no caixa a título de empréstimos tomados dos sócios no ano de 2006;

(iv) Omissão de receita caracterizada pela falta de contabilização de receitas de prestação de serviços de revenda de recargas TIM no ano de 2007;

(v) Omissão de receita caracterizada pela falta de contabilização e oferecimento à tributação das receitas originárias da exploração de vídeo loterias nos anos de 2004, 2005 e 2006;

(vi) Falta de recolhimento do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os pagamentos a beneficiários não identificados nos anos de 2004, 2005 e 2006;

(vii) Falta de recolhimento do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os pagamentos sem causa/operação não comprovada nos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007;

(viii) Falta de recolhimento de tributos federais devidos – diferença entre os valores declarados em DCTF e aqueles informados em DIPJ;

Ainda de acordo com o TVF (fls. 101), foi lavrado auto de infração à parte para a cobrança do Imposto de Renda Retido na Fonte. O referido auto tramita de forma autônoma, sob outro número de processo, eis que, consoante se verifica dos documentos acostados ao presente feito, trata-se apenas de Autos de Infração para cobrança do IRPJ e tributação reflexa (CSLL, PIS e COFINS).

Inconformada com os lançamentos, a Recorrente apresentou impugnação às fls. 1.287 a 1.311, alegando, em síntese, que: 1) o lançamento seria nulo, porquanto teria havido cerceamento do direito de defesa, posto que os documentos foram analisados pela autoridade lançadora não foram disponibilizados à Impugnante, ora Recorrente, em tempo hábil à confecção da defesa; 2) a incidência do IRRF e do IRPJ sobre os valores dos prêmios pagos caracterizaria *bis in idem*, procedimento que seria “*rechaçado pelo sistema tributário nacional*”. Somente a efetiva remuneração pelos serviços prestados poderia integrar a base para apuração do lucro presumido; o critério adotado pela fiscalização teria ido de encontro ao princípio da capacidade contributiva; 3) não teria havido motivo para a aplicação da multa qualificada.

Submetida a Impugnação à apreciação da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Recife/PE, esta houve por bem julgá-la improcedente e, por meio do acórdão 11-31.994, manteve integralmente o lançamento. O acórdão restou assim ementado:

Assunto: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas são incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade de lei, tarefa privativa do Poder Judiciário.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

OMISSÃO DE RECEITA. SUPRIMENTO DE CAIXA. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS. IRPJ DECLARADO E NÃO PAGO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

OMISSÃO DE RECEITA. EXPLORAÇÃO JOGOS DE AZAR. RECEITA BRUTA.

A receita bruta das empresas que exploram a atividade de jogos eletrônicos de azar mediante a utilização de máquinas caça niqueis abrange o valor total das apostas recebidas.

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

É cabível a aplicação de multa qualificada (150%), quando se constata o evidente intuito de fraudar o fisco por parte do contribuinte, nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS, COFINS e CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Regularmente intimada do acórdão acima, a Recorrente, irresignada com o resultado do julgamento, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1.347/1.399, alegando ser incorreta a base de cálculo eleita pela Autoridade Fiscal, bem como a ausência de fundamentos para a imposição da multa qualificada passa a ser apreciado por este Conselho.

Ressalta-se, de imediato, que não há qualquer menção, no Recurso Voluntário, acerca da omissão de receitas pela ausência de comprovação da origem e da efetividade da entrega dos recursos contabilizados a título de empréstimos dos sócios e, ainda, acerca da falta de contabilização de receitas de prestação de serviços de revenda de recargas TIM.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Alexandre Antonio Alkmim Teixeira

O Recurso Voluntário preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

1. Preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

De acordo com as informações constantes do recurso voluntário, “*encerrado o procedimento de fiscalização e formalizados os decorrentes lançamentos de ofício, restou notificado a Recorrente do conteúdo dos lançamentos em 11.12.2009, sem que, no entanto, fossem-lhes devolvidos os documentos exigidos pelas autoridades lançadoras ou aqueles apreendidos pela Polícia Federal na execução da operação ‘Zebra’, não obstante sucessivos requerimentos dirigidos à Delegacia da Receita Federal, seja para liberação, seja para obtenção de fotocópia. (...) Até a data de 17.12.2009, a Recorrente não teve acesso aos documentos utilizados pelas autoridades lançadoras para estribar os lançamentos de ofício, ficando, deste modo impossibilitada de conferir e eventualmente contraditar as informações postas nos mencionados Autos de Infração.*”

A Recorrente afirma, portanto, que teve o exercício do seu direito de defesa cerceado pelo fato de os documentos necessários para realizá-la terem permanecido em posse das autoridades lançadoras ou da Polícia Federal até o dia 17/12/2009, sendo que o prazo para defesa iniciou-se em 11/12/2009. Assim, por entender que o seu prazo para apresentar defesa foi reduzido, requer seja anulada a autuação pelo comprovado cerceamento do seu direito de defesa.

Cabe notar que, embora a Recorrente sustente em seu recurso que “*em face da impossibilidade da Recorrente de, no período compreendido entre 11/12/2009 a 17/12/2009, cotejar os fundamentos do lançamento com os documentos utilizados pela autoridade lançadora, depreca para que decrete esse Colendo Conselho, em preliminar, a nulidade do processo administrativo, reabrindo o prazo para impugnação*”, ao fundamentar o pedido do seu recurso pleiteou a anulação da autuação pelo cerceamento do direito de defesa e, também, na parte de encaminhamento do seu recurso (fl. 1.347) informou que a nulidade do processo atinge a totalidade do crédito consubstanciado no lançamento de ofício.

Pela leitura das contraposições que se apresentaram, verifica-se que não houve obstáculo à elaboração da defesa. Como bem mencionou a DRJ, as infrações que se constatarem foram embasadas no Livros Razão e Diário e planilhas apresentadas pela própria Recorrente, sendo que os primeiros foram devolvidos antes da lavratura dos autos de infração, segundo consta do Termo de Verificação Fiscal. A Recorrente não dependia, portanto, exclusivamente do que foi apreendido pela Polícia Federal para embasar a sua defesa.

Ademais, foram comprometidos somente seis dias do prazo de que dispunha para se defender. O prazo de 30 dias para impugnação é extenso justamente para que as partes tenham tempo hábil para localizar documentos, buscar novas provas, obter cópia de processos e elaborar a sua defesa. Desse modo, é de se concluir que o fato de documentos terem

permanecido com a Polícia Federal até o dia 17/12/2009 não operou influência na feitura da defesa.

Ademais, ainda que o atraso na devolução dos documentos tivesse realmente prejudicado o exercício de defesa da contribuinte, não seria o caso de anular os lançamentos, como pretendeu a Recorrente. A nulidade em análise abrangeria tão-somente a decisão recorrida, caso ela tivesse ofendido o princípio da ampla defesa face ao não acolher o fundamento quanto à suposta exigüidade do prazo entre a devolução de documentos e a apresentação da impugnação. Contudo, ainda que fosse essa a situação, o lançamento propriamente dito não seria afetado.

Assim, mesmo que a decisão em primeira instância fosse anulada, seria reaberto novo prazo de impugnação e, em seguida, outra decisão seria proferida. Os lançamentos permaneceriam intactos, não havendo que cancelá-los.

Por essas razões, deixo de acolher a preliminar suscitada.

2. Omissão de receitas da atividade: falta de registro de receitas decorrentes da exploração de vídeoloteria.

Em decorrência da análise dos relatórios intitulados “Relatórios de Controle de Máquinas Fechamento – Todos os Representantes”, encaminhados pela Fiscalizada, no qual constava o valor total de “Valor Entrada” e “Valor Saídas” e “Resultado”, a Autoridade Fiscal intimou a contribuinte a apresentar a natureza e a origem dos valores discriminados naqueles relatórios.

A ora Recorrente informou que (fl. 539):

(...) na vídeo loteria, a “entrada” em máquina era um crédito que apostador solicitava, e a “saída” era a desistência desse apostador na continuidade da aposta, tal como registrado no “relatório resumo para a apuração da receita” que foi anteriormente entregue a essa Fiscalização.

A título de exemplo: se um apostador solicitasse R\$10,00 em crédito para uma máquina, e posteriormente, desistisse de apostar com o mesmo valor em crédito na máquina, esses mesmos R\$10,00 reais eram devolvidos (e registrados na máquina como saída), sem que houvesse premiação.

Outro fato relevante é que quotidianamente um mesmo apostador “transferia”, total ou parcialmente, os créditos de um para outro dos equipamentos de vídeoloteria, notadamente sem que tal “retirada” consistisse em premiação.

Em virtude da explicação acima, a Recorrente entendia ser tributável a diferença entre entradas e saídas das máquinas, valores estes que consistiriam na sua receita tributável. Confira-se a constatação da Autoridade Fiscal (fl. 82):

Através dos Relatórios de Controle de Máquinas Fechamento – Todos os Representantes, encaminhados pela fiscalizada, para os anos de 2004 e 2005, foi verificado que os valores das receitas contabilizados e declarados pela empresa em sua DIPJ

corresponderam à diferença entre as Entradas de Máquinas e as Saídas de Máquinas, constantes dos citados relatórios.

(Sem destaques no original)

A Recorrente, todavia, apresentou apenas esclarecimentos acerca do relatório que discriminava o total de “entradas” e de “saídas” de cada máquina. E, em virtude da ausência de comprovação de que as “saídas” eram os valores correspondentes às desistências, a Autoridade Fiscal entendeu ser tributável o montante de “entradas” que constava no relatório das máquinas, sem dedução das “saídas”. Veja-se (fl. 84):

Voltando ao caso em tela e considerando que a fiscalizada não apresentou nenhum documento comprobatório de que as saídas de máquinas correspondessem às desistências dos apostadores e ainda que nem os valores das entradas de máquinas (supostos créditos dos apostadores) e nem os valores das saídas de máquinas (supostas desistências) foram contabilizados pela fiscalizada, tendo sido contabilizadas apenas as diferenças entre elas, concluímos que as entradas de máquinas correspondem às apostas realizadas e que as mesmas configuram a receita da exploração da atividade de jogos eletrônicos/vídeoloteria no período, haja vista que as supostas desistências não foram comprovadas nem sequer contabilizadas.

É dizer: a fiscalização não admitiu que as saídas, assim por ela interpretadas como pagamento de prêmios em decorrência das apostas bem sucedidas, fossem deduzidas da base tributável, uma vez que a fiscalizada apenas alegou que as saídas correspondiam a desistência dos apostadores ou transferência dos créditos dos apostadores de uma máquina para outra.

Inicialmente, antes de adentrar na base de cálculo tributável na exploração de jogos de azar, é importante tecer algumas considerações acerca do ônus da prova na constituição de crédito tributário.

A respeito da utilização de indícios como meio de prova, deve ser lembrado que o direito tributário não admite que o lançamento seja efetuado com base em meros indícios isolados, sem a comprovação da ocorrência do fato gerador. O princípio da legalidade previsto no art. 150, I, da Constituição da República em conjunto com o art. 97 do CTN impõem à lei a definição de todos os aspectos do fato gerador da obrigação tributária.

Assim, o lançamento tributário só é válido se demonstrado, durante o procedimento fiscal, a certeza da ocorrência do fato gerador, vez que o lançamento que se fundamenta em “indícios” isolados ofende aos princípios da legalidade e tipicidade.

Contrariamente ao que se observa no Direito Privado, em que o julgador fundamenta seu entendimento a partir da valoração das provas trazidas aos autos pelas partes, no Direito Tributário impera a busca pela verdade material, sendo que o julgador deve verificar a comprovação da ocorrência do respectivo fato gerador, não podendo se ater a presunções das Autoridades Fiscais que não encontram amparo específico na lei.

Isso porque, as presunções são resultados de análise de fatos conhecidos para apurar uma conclusão ainda desconhecida. As presunções simples não são admitidas como meio de prova hábil a constituir o crédito tributário. Já nas presunções legais a lei atribui à

conclusão uma certeza, que poderá ser rechaçada pelo contribuinte que fizer prova em contrário. Estas, portanto, são admitidas na constituição do crédito tributário.

Ou seja: o ônus da prova que fundamenta o lançamento tributário é do Fisco, ressalvados os casos de presunções legais, onde este ônus se inverte, e passa a ser do contribuinte a incumbência de afastar o lançamento.

Verifica-se, no presente caso, que a Autoridade Fiscal analisou as planilhas entregues pelo contribuinte e concluiu que a coluna “entradas” eram as receitas auferidas, impondo ao contribuinte o ônus de comprovar que as “saídas” eram as desistências dos jogadores. Por não realizar essa prova, a Autoridade Fiscal entendeu ser tributável o total das “entradas” e não somente a diferença “entradas-saídas” que fora tributada pelo contribuinte.

Percebe-se que a Autoridade Fiscal, com base em um único indício, presumiu que, por ausência de provas, as “saídas” não poderiam ser consideradas como “desistências” e, então, as qualificou como pagamento de prêmios. Do mesmo modo, em relação ao total das entradas, a Autoridade Fiscal presumiu que os recursos informados nos relatórios de fls. 503/519 e planilha de fl. 608 espelhariam os extratos das máquinas de apostas.

Em vista das considerações iniciais, entendo que a planilha analisada pela Autoridade Fiscal pode ser considerada um indício de que a receita do contribuinte era o total de “entradas”. Todavia, para fundamentar o lançamento tributário, a Autoridade Fiscal deveria trazer aos autos um conjunto probatório que fundamentasse sua conclusão, não tão somente impor ao contribuinte o ônus de refutar sua presunção.

Neste sentido, entendo não ser possível manter o lançamento tributário partindo da presunção de que as receitas auferidas pelo contribuinte eram aquelas escrituradas nas planilhas que demonstravam o relatório de máquinas, uma vez que não há qualquer outro indício que corrobore com a conclusão tirada pela Autoridade Fiscal.

Além da impossibilidade de manter o lançamento fundado em um único indício, afasto o presente lançamento por entender que mesmo na hipótese de se acolher a tese da Autoridade Fiscal (de que as saídas consistem nos prêmios pagos aos jogadores), entendo que receita auferida na exploração de jogos é a diferença entre as apostas e os prêmios pagos aos jogadores.

Diferentemente da Autoridade Fiscal, entendo que os prêmios não devem compor a base tributável, mesmo que o contribuinte tenha optado pelo regime de tributação do lucro presumido. A Recorrente, portanto, agiu acertadamente ao submeter à tributação apenas as receitas correspondentes à diferença entre o total das entradas e o total das saídas, sendo estas equivalentes ao pagamento dos prêmios aos seus clientes bem sucedidos em suas apostas.

Esta conclusão tem embasamento no art. 43, inciso I, do Decreto nº 981/93 que, ao tratar de normas gerais sobre desportos, definiu que, do total dos recursos arrecadados em cada sorteio, 65% serão destinados para premiação, incluída a parcela do imposto sobre a renda e outros eventuais tributos.

De acordo com os relatórios de fls 503/519 verifica-se que, na média geral, o total das saídas no período fiscalizado equivaleu a aproximadamente 65% da quantia arrecadada, variando em alguns meses para mais e em outros meses para menos. Acredito que os motivos dessa variação decorre do fato de existirem prêmios acumulados e que são pagos em competências posteriores à sua arrecadação.

As receitas da exploração da atividade de vídeoloteria são, portanto, o total das entradas, assim compreendidas como apostas, subtraídas as desistências ou prêmios pagos aos clientes. Repare que não estou a dizer que devem ser deduzidas despesas normais da atividade, tampouco desconsiderando as diferenças cruciais entre o regime de tributação pelo lucro presumido e pelo lucro real.

Entretanto, não é aceitável tributar como receitas da atividade os prêmios que nada mais são do que receitas de terceiros. Em outras palavras, embora as entradas correspondam ao valor das apostas é, também, do valor das apostas que são retirados os prêmios pagos aos clientes ganhadores, não sendo razoável, desse modo, que a tributação pelo IRPJ e demais reflexos recaiam sobre o total das entradas, impedindo a dedução das saídas a títulos de prêmios.

Vale ressaltar que as conclusões de que as saídas em análise são prêmios pagos aos clientes decorrem do próprio Termo de Verificação Fiscal, segundo o qual a Autoridade Fiscal realizou uma presunção de que o total das receitas omitidas seriam aquelas apontadas nos relatórios apresentados pela contribuinte, bem como na planilha de fl 608, que corresponde a uma prova emprestada pela Polícia Federal. Confira-se alguns trechos relevantes do TVF:

“Voltando ao caso em tela e considerando que a fiscalizada não apresentou nenhum documento comprobatório de que as saídas de máquinas correspondessem às desistências dos apostadores e ainda que nem os valores das entradas de máquinas (supostos créditos dos apostadores) e nem os valores das saídas de máquinas (supostas desistências) foram contabilizados pela fiscalizada, tendo sido contabilizadas apenas as diferenças entre elas, concluímos que as entradas das máquinas correspondem às apostas realizadas e que as mesmas configuram a receita da exploração da atividade de jogos eletrônicos/videoloteria no período, haja vista que as supostas desistências não foram comprovadas nem sequer contabilizadas.

Por outro lado, considerando que a fiscalizada informou que as receitas escrituradas foram provenientes da exploração de vídeo loterias e que as informações de entradas e saídas de máquinas são provenientes do relatório de controle de máquinas, sendo as entradas de máquinas correspondentes aos créditos dos apostadores, as saídas de máquinas não podem ser consideradas desistências, uma vez que não foi apresentado nenhum documento para sua comprovação.

As supostas desistências, se houveram, correspondem a uma etapa anterior à efetivação das apostas e o relatório de fechamento de máquinas corresponde aos valores efetivamente entrados e saídos da máquina, ou seja, não resta outra conclusão a não ser a de que as entradas de máquinas são as apostas e as saídas o resultado dessas apostas que se traduziram em acertos dos apostadores, isto é em premiação. Ademais e conforme acima mencionado a fiscalizada não logrou comprovar com documentação hábil e idônea que as ditas saídas de máquinas correspondessem à desistência dos apostadores.”

Por outro lado, tendo em vista que a fiscalizada optou pela tributação com base no lucro presumido, temos que a receita bruta para efeito de apuração do Lucro Presumido se refere às entradas de máquinas que correspondem ao valor total das apostas recebidas” (TVF – fls. 84)

Embora alegasse que as saídas de máquinas corresponderam às desistências dos apostadores, não foi apresentado qualquer documento que comprovasse tal alegação. Por outro lado, também não apresentou qualquer documento ou controle sobre os pagamentos dos prêmios decorrentes das apostas. (TVF – fls. 84)

Percebe-se que a Autoridade Fiscal, com base em indícios, presumiu que, por ausência de provas, as “saídas” não poderiam ser consideradas como “desistências” e, então, as qualificou como pagamento de prêmios. Do mesmo modo, em relação ao total das entradas, a Autoridade Fiscal presumiu que os recursos informados nos relatórios de fls. 503/519 e planilha de fl. 608 espelhariam os extratos das máquinas de apostas.

Entretanto, como exposto linhas atrás, é cediço que em matéria tributária os indícios não constituem provas e os prêmios reunidos em poder da Recorrente não significam que ela detém a disponibilidade jurídica daquela renda, não podendo ser tomados como valores representativos do total das entradas como acréscimos patrimoniais, sendo que os prêmios constituem receitas próprias de terceiros que ficam, temporariamente, em poder a Recorrente.

Se o Fisco acusa a Recorrente de ter omitido receitas, é fundamental que ele também estabeleça o nexo causal entre cada documento e a suposta receita omitida, bem como comprove que a natureza de cada saída e a sua relação com o acréscimo patrimonial das entradas. Não pode o Fisco utilizar-se de presunções que não decorrem de lei para estabelecer obrigações tributárias a partir de condutas que, supostamente, refletem a omissão de rendimentos. É o que ensina o r. jurista Roque Antônio Carraza, que faz interessantes considerações sobre o indevido uso de presunções e indícios por parte das Autoridades Fiscais, resultando na indevida cobrança de tributos:

O que estamos pretendendo dizer é que no campo tributário a utilização de presunções deve ser feita com parcimônia – quando não com mão avara –, para que não restem desconsiderados os princípios da segurança jurídica e da estrita legalidade dos tributos e das sanções fiscais.

A pretexto de combater a fraude ou agilizar a arrecadação, à Fazenda Pública não é dado presumir fatos para compelir os contribuintes a pagar tributos ou suportar multas fiscais.

É que a liberdade e a propriedade das pessoas não podem navegar ao sabor das presunções. Muito menos, como veremos em seguida, das ficções e indícios.

Os indícios não passam de começo de prova, insuficientes, em si mesmos, para fazerem nascer tributos ou penalidades.

A necessidade de proteger a Fazenda Pública da eventual má-fé do contribuinte não basta para permitir a utilização acrítica de indícios contra ele, até porque isto fatalmente atropelaria os princípios constitucionais tributários que o protegem.

Não havendo certeza quanto aos fatos, nem o tributo pode ser exigido, nem, muito menos, a sanção fiscal pode ser aplicada. Noutros termos, os indícios não exoneram a Fazenda Pública do onus probandi.

É que os indícios possuem valor probatório mínimo, não podendo ser utilizados isoladamente. Pelo contrário, são sinais que devem ser reforçados por outras provas coligidas pelo Fisco. Sem tal corroboração não se mostram prestáveis para lançar um tributo ou impor uma penalidade fiscal.

Cumpre, assim, à Administração Fazendária averiguar se por detrás dos indícios existem o suspeitado fato imponible ou a possível infração tributária. Quando desacompanhados de provas (diretas ou indiretas) não podem produzir nem contribuintes nem, muito menos, culpados.

No rol dos indícios inclui-se a denominada “prova emprestada”, amiúde invocada pelo Fisco, consistente em informações prestadas por terceiros, estranhos ao litígio.

Esta modalidade de prova tem, em rigor, o mesmo valor atribuído aos indícios, exatamente porque não resulta de procedimento contraditório, protagonizado pelas partes do processo, mas de meros atos praticados em esfera alheia à organização administrativa do ente tributante.

(...) Absolutamente não é dado ao Fisco decidir, em detrimento do contribuinte, sem base em provas documentais, perícias, levantamentos contábeis, admissões de culpa e outros elementos de igual tope.

Calham, a propósito, as percutientes observações de Celso Antônio Bandeira de Mello, verbis: “O Fisco não deve e não pode assumir as vestes e a psicologia do verdugo, que o administrado não é um servo do Estado – mas cidadão – nem é réu, por presunção, a quem se devam infligir castigos fiscais, só absolvíveis ante inconfutável prova de ovina inocência”. (CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 463/467)

Caso a Autoridade Fiscal tivesse algo a se opor quanto à natureza das saídas, deveria tê-lo feito mediante comprovação de que não se trata exclusivamente de pagamento de prêmios. Contudo, simplesmente manteve a sua presunção de que as saídas não refletem desistência, e sim, o pagamento de prêmios. Do mesmo modo, presumiu que o valor das entradas é o valor informado no relatório de fls. 503/519, sem aprofundar nas diligências a fim de averiguar a veracidade dessas conclusões.

Demais disso, objeto da prestação de serviços é o jogo e a sua remuneração é o valor perdido; e não o valor apostado. Se se considerar que é o valor apostado, ou seja, o valor em risco é considerado receita, então a devolução da desistência seria despesa ou custo – o que não tem o menor cabimento. Lado reverso, sob a ótica do apostador, e seguindo a mesma lógica, se o valor apostado é receita para a empresa de jogos, é despesa para o apostador.

Assim, em caso de desistência, o valor devolvido pela casa de jogos seria despesa para a casa de jogos e rendimento da pessoa física, o que me parece, a princípio, um absurdo.

Feitas essas considerações, dou provimento às alegações da Recorrente no sentido de afastar a tributação sobre o total das “entradas”, bem como entendo que a receita tributável é a arrecadação bruta deduzida das premiações pagas aos apostadores, em consonância com jurisprudência deste Conselho:

IRPJ- Evidenciado que a parcela destinada à premiação foi repassada aos respectivos ganhadores dos sorteios de "bingo", há que expurgá-la da base considerada receita omitida. (Acórdão nº 101-93.226 em 18/10/2000)

BINGO - A parcela destinada à premiação, repassada aos ganhadores dos sorteios de "bingo", deve ser expurgada da base tributada a título de receita tributável. Recurso voluntário conhecido e provido. (Acórdão nº 105-15.849 em 26/07/2006)

3. Multa qualificada com base em indícios. Impossibilidade.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fl. 90 dos autos) que *“apesar de a MCCM possuir sócios que não participam do capital social das demais empresas do grupo, conforme seu contrato social, os elementos examinados permitem concluir que a fiscalizada faz parte do grupo econômico, pois é gerida pelos mesmos sócios gestores daquele e ainda apontam para indícios de utilização de interposição de pessoas.”*

Novamente na fl. 100 o Fisco menciona que *foram levantados ainda, no curso da presente ação fiscal, **fortes indícios de utilização de interpostas pessoas no quadro societário da fiscalizada**, haja vista que foram detectados nos documentos apreendidos pela Operação Zebra relatórios em que os sócios da fiscalizada aparecem como empregados do grupo ‘Sonho Real’. Assim, concluímos que os referidos valores foram mantidos à margem da tributação ao que parece com o fito de impedir o seu conhecimento pelo fisco federal e assim reduzir o pagamento de tributos/contribuições federais, o que pode vir a se consubstanciar em crime contra a ordem tributária”*.

Feitas as transcrições acima, tenho que a aplicação da multa de ofício em sua modalidade qualificada (150%) não merece prosperar por duas razões principais.

Primeiramente porque foi aplicada com base em meros indícios de utilização de interpostas pessoas, sem a devida comprovação de que o fato realmente aconteceu.

Segundo porque a suposta utilização de interpostas pessoas, nesse caso, não comprometeu o desenvolvimento dos trabalhos fiscais ou impediu o conhecimento, por parte do Fisco Federal, da omissão de receitas verificada. Não há, inclusive, nenhuma relação entre a composição do quadro societário e a questão do suprimento de caixa abordada nos autos de infração.

Para se aplicar a multa qualificada é necessário provas mais robustas acerca da intenção dolosa da conduta da contribuinte, o que não se verificou na hipótese examinada. A fraude deve ser provada com elementos seguros, sendo insuficientes indícios ou meras suspeitas para autorizar a majoração da penalidade aplicada

Assim, não havendo efetiva comprovação da utilização de interpostas pessoas e, ainda, não tendo sido demonstrado nenhum nexo de causalidade em que a utilização de interpostas pessoas pudesse influenciar no resultado da fiscalização, é o caso de simples omissão de receitas, não justificando a aplicação de multa qualificada, posto que a exasperação da multa só tem sentido nos casos de documentos ideologicamente falsos, materialmente falsos ou adulterados, o que não ocorreu no caso dos presentes autos.

Insta ressaltar que, havendo dúvidas sobre a exatidão dos elementos que fundamentam a aplicação da multa qualificada, esta não poderá prosperar em razão do disposto no art. 112 do CTN.

Desse modo, entendo que a multa de ofício deve ser reduzida ao patamar de 75%, haja vista a ausência de comprovação de evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo, consoante dispõe a Súmula do CARF nº 14, segundo a qual *“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.”*

4. Conclusões.

Diante do exposto, acolho o recurso voluntário por considerar que a receita tributária, sujeita à tributação pelo IRPJ e demais lançamentos reflexos, corresponde à diferença entre a arrecadação bruta do mês e a dedução das premiações pagas aos apostadores ou desistências, subtraídas, ainda, as receitas já declaradas e tributadas pelo contribuinte.

Assim, afasto o lançamento em relação à omissão de receitas correspondente à falta de registro de receitas decorrentes da exploração de videoloteria.

Voto também no sentido de que seja reduzida multa de ofício para o percentual de 75%, tendo em vista a ausência de comprovação da interposição de pessoas bem como do nexo causal entre a composição societária e as omissões cometidas.

Mantenho os lançamentos com relação às demais exigências.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator