



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10510.721019/2015-81 |
| ACÓRDÃO | 1302-007.320 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 28 de janeiro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | LL LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. CRUZAMENTO DE DADOS DO SISAP. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. REAPURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A apuração de omissão de receitas deve estar baseada em provas concretas e seguras. O simples cruzamento de informações obtidas pelo SISAP – Sistema de Auditoria Pública de Sergipe – não é suficiente para a constituição do crédito tributário sem a devida comprovação da liquidação e do efetivo pagamento dos valores a título de prestação de serviços. Considerando a diligência determinada pelo CARF e o relatório fiscal complementar, os valores cuja omissão restou efetivamente comprovada foram mantidos, enquanto os indevidamente considerados foram excluídos da base de cálculo.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE NA VIA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO.

A multa de ofício de 75% sobre IRPJ, CSLL, PIS e COFINS está prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 e não é considerada confiscatória pelo CARF, pois possui previsão legal, visa punir o descumprimento de obrigação tributária e não impede o funcionamento da empresa. A análise de inconstitucionalidade é reservada ao Poder Judiciário, conforme art. 26-A da Lei nº 70.235/1972 e Súmula nº 2 do CARF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar parcialmente as exigências relativas ao IRPJ, CSLL, Cofins e Contribuição ao PIS, nos termos do relatório e voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto pela contribuinte **LL Locadora de Veículos Ltda** contra Acórdão nº 06-54.158 da **Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/CTA)**, que manteve integralmente a exigência de **IRPJ, CSLL, PIS e COFINS** referentes ao ano-calendário de **2012**.

A fiscalização foi instaurada pela Receita Federal após cruzamento de informações extraídas do sistema **SISAP** (Sistema de Auditoria Pública de Sergipe), administrado pelo **Tribunal de Contas do Estado de Sergipe (TCE/SE)**, o qual apontou **pagamentos realizados por órgãos públicos à recorrente não declarados** nas obrigações fiscais (DIPJ, DACON e DCTF).

A fiscalização concluiu que a empresa teria recebido valores não declarados, fundamentando-se em:

- **Dados do SISAP sobre empenhos e pagamentos de órgãos públicos à empresa;**
- **Movimentação financeira do sujeito passivo**, obtida no sistema Dossiê Integrado da Receita Federal;
- **Valores de IRRF retidos por órgãos públicos**, que não teriam sido devidamente oferecidos à tributação.

De acordo com o Relatório Fiscal apresentado e a documentação anexada, o ente fiscal observou que o contribuinte auferiu outras receitas, não declaradas no momento oportuno, sendo estas acobertadas por notas fiscais diversas das apresentadas em atendimento à intimação.

Ademais, ainda foram identificados pagadores que não exigiram as notas fiscais eletrônicas, mas que geraram receita para o contribuinte, de tal forma que tais movimentações não declaradas poderiam ser confirmadas através da **movimentação bancária do sujeito passivo**.

A autoridade fiscal relata que o procedimento foi iniciado em 06/02/2015, a partir da solicitação de documentos da pessoa jurídica e de seu representante legal. Conforme Termo de Intimação posterior, a autoridade fazendária requereu diversas informações e documentos contábeis da empresa ou relacionados às movimentações financeiras, como, por exemplo, os contratos de prestação de serviços executados no ano de 2012, Livro Diário e Razão, Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário, Notas Fiscais, Livro Registro de Apuração de ISS, Cópia da DARF de Recolhimento de Tributos de 2012, Cópia de DACON's de 2012 e Cópia de DCTF's de 2012.

Nessa perspectiva, o Auto de Infração de **IRPJ** constatou que deveria ser exigido R\$576.229,77 referente ao imposto, além do montante de R\$571.155,38 que diz respeito à multa de lançamento de ofício, aplicada no valor de 75%.

Não só isso, mas o Auto de Infração de **CSLL** lançou crédito tributário no montante total de R\$425.062,58, dentro do qual R\$213.319,26 se refere à contribuição e o restante representa os juros de mora e multa proporcional, aplicada no percentual de 75%.

Ademais, o auto de infração referente ao **PIS** destaca o recolhimento de R\$81.825,60, adicionado de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais, sendo a multa aplicada no percentual de 75%.

O último dos autos de infração, que trata sobre a **Cofins**, exige o recolhimento de R\$377.656,54, já com a adição multa de lançamento de ofício, no percentual de 75% além dos encargos legais.

A contribuinte **impugnou o lançamento**, alegando, em síntese:

- **Insuficiência de prova do fato gerador** – O lançamento se baseou em **relatórios de empenhos e pagamentos do SISAP**, que não constituiriam prova segura da prestação dos serviços e do recebimento dos valores.
- **Natureza dos créditos bancários** – A movimentação financeira não seria prova de omissão de receita, pois incluiria **transferências entre contas da própria empresa, operações de crédito e venda de ativos**.
- **Regime de competência** – A empresa adota **regime de competência**, o que significa que receitas declaradas podem ter sido recebidas em períodos posteriores.
- **Confisco na multa de ofício** – Argumenta que a multa aplicada (75%) teria caráter **confiscatório**, contrariando o princípio constitucional da proporcionalidade.

Ao julgar a impugnação, a DRJ expediu o Acórdão n.º 06-54.158, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba e **manteve integralmente os lançamentos**, reconhecendo a validade das informações obtidas por meio do SISAP e a **legalidade da troca de informações entre órgãos públicos**, conforme a ementa que segue:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO NA IMPUGNAÇÃO.

PRECLUSÃO.

Nos termos da legislação do PAF, toda prova documental deve ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão, salvo exceções previstas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2012 TROCA DE INFORMAÇÕES ENTRE ÓRGÃOS FAZENDÁRIOS.

CONVÊNIOS. LEGALIDADE.

É legal a troca de informações fiscais entre órgãos fazendários por intermédio de convênios firmados, sendo legítima a autuação feita com base em dados obtidos por outros órgãos fiscalizadores como o Tribunal de Contas estadual.

OMISSÃO DE RECEITAS. DADOS FORNECIDOS POR CONVÊNIO.

Correto o lançamento de IRPJ, baseado em omissão de receitas, constatada mediante dados fornecidos por Tribunal de Contas estadual, com identificação de documento fiscal emitido pelo contribuinte descrevendo prestação de serviços, cujas receitas não foram tributadas.

PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo ao PIS, à Cofins e à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2012 MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE.

PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Os percentuais da multa de ofício, exigíveis em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, não dispendo as autoridades administrativas de competência para apreciar a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

Inconformada com a decisão, a empresa interpôs **Recurso Voluntário** argumentando, no mérito, **(i)** ausência de omissão de receitas; **(ii)** necessidade de prova segura sobre o fato gerador; **(iii)** impossibilidade de comprovar a ocorrência do fato gerador através do Relatório de Pagamentos; **(iv)** inexistência de movimentações estranhas às receitas declaradas; **(v)** da inconstitucionalidade da multa.

Verifica-se que este Conselho Administrativo já decidiu sobre a matéria, às fls. 775 a 794, oportunidade em que foi **determinada a conversão do julgamento em diligência, Resolução nº 1302-001.178**, com o fito de que a Autoridade Fiscal analisasse as receitas não declaradas, assim como deveria elaborar relatório circunstanciado e conclusivo, informando e detalhando quais valores foram excluídos, quais foram mantidos e o novo valor apurado.

Na dita Resolução, o Conselheiro apresenta as seguintes informações e decisões para provocar a conversão do julgamento em diligência:

2. Dos Argumentos de defesa

2.1 Da adequação da apuração da receita omitida por meio dos relatórios do SISAP

O Recorrente contesta a validade das informações obtidas por meios do sistema SISAP, ao argumento que as informações disponibilizadas são relativos a empenhos em face de determinado credor, servindo apenas como comprovação da existência de destaque orçamentário, não significando com isso que a prestação de serviço tenha sido realizada e que tenham sido pagas:

[...]

Vê-se, portanto, que o Recorrente alega que a Autoridade Fiscal baseou-se em relatório de empenho para elaborar o quadro “Demonstrativo de Outras Receitas” o que seria inadequado por não significar, necessariamente que o serviço fora prestado, e que teria sido liquidado e pago.

O Recorrente está correto quando aos estágios da despesa orçamentária que são os seguintes, de acordo com a Lei nº 4.320/64: empenho, liquidação e pagamento.

O empenho é o ato administrativo em que a autoridade competente cria a obrigação de pagamento, consistente da reserva da dotação orçamentária para um determinado fim específico, formalizado mediante um documento denominado “Nota de Empenho”, no qual constam o nome do credor, o valor da despesa e demais informações necessárias para o controle da execução orçamentária.

A liquidação consiste na verificação, por um responsável – o fiscal do contrato – que verifica o direito adquirido pelo credor pela confirmação da entrega do bem ou se a prestação de serviço se está de acordo com o contratado, se a importância a ser paga está correta e se o beneficiário do pagamento está correto para a extinção da obrigação.

Por fim, tendo sido liquidado a despesa com o ateste, ocorre a entrega do numerário ao credor por meio de cheque ou crédito em conta corrente.

Ocorre, porém, que a Autoridade Fiscal não se baseou em notas de empenho, mas no “Relatório da Nota de Empenho”, nos quais constam os valores do empenho, valores liquidados e pagos, tendo como exemplo o Relatório da Nota

de Empenho – NE” da Unidade Gestora 006320 – Câmara Municipal de Umbaúba (e-fls. 320), abaixo colacionada:

[...]

Até aqui, é possível concluir que, ao contrário do que defende a Recorrente, as informações obtidas dos relatórios emitidos pelo sistema SISAP são hábeis e suficientes para comprovar que o Recorrente recebeu o pagamento pelos serviços prestados.

Também se constata que o Recorrente não ofereceu à tributação a totalidade da receita auferida, eis que informou a emissão de R\$ 51.153,33 de notas fiscais, mas recebeu R\$ 56.693,33.

Por outro lado, verifico que a Autoridade Fiscal não constatou que o Recorrente havia relacionado notas fiscais para acobertar serviços prestados para a Câmara Municipal de Umbaúba na RELAÇÃO DE NFSe - L L LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA” e então considerou o valor recebido como receita não declarada no quadro “Demonstrativo de Outras Receitas – LL Locadora Ltda”. Portanto, relacionou indevidamente o valor (ou pelo menos parte dele, já que a Recorrente não declarou todo o valor recebido, como visto acima).

Comparando a “RELAÇÃO DE NFSe - L L LOCADORA DE VEÍCULOS” LTDA” com o quadro “Demonstrativo de Outras Receitas – LL Locadora Ltda” elaborado pela Fiscalização, constato que a Autoridade Fiscal relacionou como receita não declarada valores que o Recorrente havia declarado (com alguma divergência de valores) nas notas fiscais entregues ao FISCO.

Não foi possível confirmar os valores pagos, pois a Autoridade Fiscal não juntou ao processo o “Relatório da Nota de Empenho”, no qual consta o valor empenhado, o valor liquidado e o valor pago, bem como os “Relatório de Pagamento do Empenho” e do “Relatório de Análise de Pagamento” que discriminam os valores mensais pagos, a data e a forma de pagamento.

Considero, portanto, **necessário converter o julgamento em diligência** para que a Autoridade **junte os Relatório de Nota de Empenho” de todos os órgãos pagadores relacionados no quadro ““Demonstrativo de Outras Receitas – LL Locadora Ltda”,** excluindo os valores recebidos já informados na “RELAÇÃO DE NFSe - L L LOCADORA DE VEÍCULOS” para que seja refeita apuração da efetiva receita omitida.

2.2 Da movimentação financeira

O Recorrente alega que é imprópria a utilização da movimentação financeira para comprovar a existência de recebimentos tributáveis, porque os valores movimentados em conta corrente não implicam necessariamente em recebimentos tributáveis, haja vista neles constarem operações creditícias, transferências entre contas correntes de mesma titularidade, valor da venda de bens integrantes do ativo imobilizado etc.

O Recorrente juntou extratos bancários para sustentar seu argumento e além disso suscita que seria inadequado a apuração com base na movimentação bancária, pois apura o lucro com base no regime de competência.

Ocorre que a apuração da receita omitida não foi realizada com base na movimentação financeira e sim, conforme amplamente detalhado no Relatório Fiscal, com base nos relatórios emitidos pelo sistema SISAP. O valor consolidado dos valores creditado em conta corrente só foi utilizado para verificar a compatibilidade com o valor total da receita apurada.

Além dos mais, o Recorrente apenas suscita, mas não apresenta comprovação, de que parte dos valores creditados foram decorrentes de operações de crédito, transferências entre contas correntes de mesma titularidade, venda de bens integrantes do ativo imobilizado e etc.

2.3 Da sistemática de apuração dos tributos

Afirma o Recorrente que utiliza o regime de competência para apuração dos tributos, mas que a Autoridade Fiscal fundamentou o lançamento na existência de valores supostamente recebidos e não oferecidos à tributação, comparando, inclusive, os dados sobre empenhos disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado e as informações sobre depósitos em conta corrente cujo titular é a atuada, obtidas a partir do Dossiê Integrado Receita Federal. Questiona então, como saber se os pagamentos realizados e considerados não oferecidos à tributação não se referiam a pagamento relativo serviços contratados, prestados e declarados em competências anteriores? Assevera que a Autoridade Fiscal deixou de indicar de maneira clara a qual competência se referia o pagamento.

Equívoca-se o Recorrente. Caso um serviço tenha sido prestado, não tenha sido liquidado, ou ainda que tenha sido liquidado mas não tenha sido pago no exercício financeiro, será inscrito em uma das seguintes rubricas de restos a pagar: “Empenhado a Liquidar”, relativas a despesas a liquidar ou em liquidação (não processadas) ou “Liquidado a Pagar”, relativas a despesas já liquidadas (processadas).

Essa informação consta precisamente no “Relatório da Nota de Empenho”, como se verifica no excerto abaixo, no caso da Unidade Gestora 001326 Câmara Municipal de Canindé de São Francisco (e-fls. 308):.

[...]

Além disso, apesar de injusto, mesmo que o Recorrente não tenha recebido pelo serviço prestado no exercício, tendo emitido a nota fiscal de serviço, **a receita deve ser oferecida à tributação pela sua opção pelo regime de competência**. Por fim, como o levantamento que a Autoridade Fiscal fez da receita omitida foi fundamentado em documento fiscal emitido para acobertar serviço prestado, e não pelos valores creditados em conta corrente, **correto o levantamento realizado**.

2.4 Da compatibilidade das retenções com os valores declarados

O Recorrente contesta a alegação da Autoridade Fiscal que os valores constantes do relatório "1RRF — Órgão Públicos" ratificam a existência de receitas tributáveis não oferecidas à tributação pelo contribuinte.

Aduz que ao analisar o documento elaborado pela Autoridade Fiscal intitulado "1RRF – Órgão Públicos", constata que ao valor total de retenções calculados sobre o valor total de R\$ 9.805.079,84 é compatível com o total de rendimentos declarado pelo Recorrente de R\$ 14.792.267,87.

Afirma também o Recorrente que a Autoridade Fiscal não identificou dentre os valores retidos quais teriam sido omitidos na DIPJ, DACON e DCTF, e que constam no relatório obtido a partir do SISAP.

A primeira incongruência na afirmação do Recorrente é a compatibilidade da retenção sobre receita de R\$ 9.805.079,84, informada em DIRF, com o total de receita declarada pelo Recorrente de R\$ 14.792.267,87. Apesar do valor declarado ser maior que o valor de rendimento informado em DIRF, não se pode considerar como situação normal e compatibilidade de valores.

E isso vem demonstrar mais um fato: que **alguns órgãos públicos não fizeram a retenção a que estavam obrigados**. E isso é demonstrado, inclusive, nos relatórios de Análise de Pagamento. Vejamos duas situações distintas, uma com a informação da retenção e outra sem a informação de retenção.

Com informação da retenção (e-fl. 304):

[...]

Conclui-se, portanto, que no presente caso, os rendimentos apurados com base nas informações prestadas em DIRF não se prestam a corroborar os rendimentos declarados pelo Recorrente.

É importante consignar que a não retenção, além de configurar infração à legislação tributária, sujeitando a fonte pagadora à multa, traz efeitos deletérios na arrecadação de tributos, prejudicando o próprio ente federado nas transferências constitucionais de distribuição da arrecadação do imposto de renda.

Por fim, também **deve ser afastado o argumento do Recorrente que a Autoridade Fiscal não identificou dentre os valores retidos quais teriam sido omitidos na DIPJ, DACON e DCTF**, e que constam no relatório obtido a partir do SISAP. Isso porque não foi com base nos valores informados em DIRF que a Autoridade considerou a omissão, mas como relatado a exaustão, a omissão foi apurada na comparação das receitas informadas na "RELAÇÃO DE NFSe - L L LOCADORA DE VEÍCULOS" com as informações de pagamento levantadas com os relatórios do SISAP.

Conclusão

Por todo o exposto, voto em CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a Autoridade junte todos os “Relatórios da Nota de Empenho”, “Relatório de Pagamento do Empenho” e “Relatório de Análise de Pagamento” relativas às receitas consideradas não declaradas e **reapure a receita omitida excluindo-se as receitas informadas na “RELAÇÃO DE NFSe - L L LOCADORA DE VEÍCULOS”**.

A Autoridade Fiscal diligenciante deverá elaborar **relatório circunstanciado e conclusivo, informando e detalhando quais valores foram excluídos, quais foram mantidos e o novo valor apurado**, não deixando de confirmar os valores que foram efetivamente liquidados, sem prejuízo de intimar o Recorrente a apresentar outras informações que a Autoridade Fiscal julgar necessário para o deslinde da questão.

Deve ser dado ciência do relatório ao Recorrente, abrindo-lhe prazo de 30 dias para manifestar.

Em seguida o processo deve retornar ao CARF para continuidade do julgamento.

É como voto. (grifou-se)

O Relatório de Diligência, de fls. 799 e ss, por sua vez, apresentou as seguintes conclusões:

Identificada a origem dos valores indicados na relação DEMONSTRATIVO DE OUTRAS RECEITAS – LL LOCADORA LTDA, caracterizados como não declarados, foi possível reapurar a receita omitida, excluindo-se, quando o caso, as receitas informadas na “RELAÇÃO DE NFSe – L L LOCADORA DE VEICULOS”.

Complementarmente, a partir do “Relatório das Liquidações do Empenho”, foi possível identificar os valores efetivamente liquidados, bem como estornos efetuados pelos tomadores de serviços, que impactaram o novo valor apurado.

Todas essas ocorrências constam do arquivo não paginável denominado “RECEITA OMITIDA”. Sobre esta planilha, cabe tecer alguns comentários:

- O número do empenho foi retirado do Relatório de Documentos Comprobatórios de Despesas Liquidadas – Notas Fiscais ou do Relatório da Nota Fiscal – Relatório Individual;
- Os dados da coluna DEMONSTRATIVOS DE OUTRAS RECEITAS foram retirados das planilhas individualizadas do arquivo denominado DEMONSTRATIVO DE OUTRAS RECEITAS x RELAÇÃO NFS e e se referem as receitas consideradas não declaradas pela autoridade fiscal que não guardam correspondência com notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo;
- Os dados da coluna RELAÇÃO DE NFSe se referem às notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo;
- Dos Relatórios das Liquidações do Empenho retiramos os dados da coluna LIQUIDAÇÃO DO EMPENHO, com especial atenção para o estorno, que reduziu o valor da receita omitida;

- Por fim, cabe destacar, a receita omitida descrita na última coluna foi apurada a partir da fórmula: RECEITA OMITIDA = VALOR (DEMONSTRATIVO DE OUTRAS RECEITAS) – VALOR (RELAÇÃO DE NFSE) – ESTORNOS (LIQUIDAÇÕES DO EMPENHO).

A partir da receita total auferida pelo sujeito passivo, **o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS foram recalculados conforme tabelas apresentadas no Relatório de Diligência**, aproveitando os valores de IRRF e declarados em DCTF, originalmente informados no Relatório Fiscal da autoridade lançadora. A Contribuinte foi intimada para se manifestar quanto ao relatório, mas ficou-se inerte.

Após todo o exposto, o processo encontra-se novamente à disposição do CARF para seguimento do contencioso

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

Dando continuidade ao julgamento já iniciado pelo ilustre Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, resta a controvérsia quanto à **validade e suficiência das provas utilizadas pela fiscalização para fundamentar a autuação**, especialmente quando a Autoridade Fiscal considerou que a receita total auferida pelo Recorrente seria a soma da receita declarada com o identificado pela *tabela resumo* do quadro “Demonstrativo de Outras Receitas”, chegando a valores menores, no que tange à suposta **omissão de receitas**, como restou descrito no **Relatório de Diligência**, que reapurou as bases de cálculo dos impostos lançados.

DO MÉRITO

A - Quanto aos Dados do SISAP e Relatório de Pagamentos

A fiscalização baseou-se **exclusivamente em relatórios extraídos do SISAP**, os quais registram empenhos e pagamentos realizados por órgãos públicos à contribuinte.

Entretanto, conforme já reconhecido em precedentes do próprio CARF, **dados extraídos de sistemas financeiros ou contábeis de terceiros não podem, isoladamente, constituir prova de omissão de receitas**. O art. 199 do CTN autoriza a troca de informações fiscais entre entes públicos. O CARF já validou o uso de dados de Tribunais de Contas para identificar omissões de receita.

Contudo, a diligência determinada pela Resolução desta Turma solicitou a juntada dos **relatórios de pagamento do empenho e análise das liquidações** para confirmar se houve

efetivamente a prestação de serviços e a liquidação da despesa. O novo relatório fiscal verificou que **nem todas as receitas consideradas omitidas possuíam correspondência com notas fiscais emitidas**.

Assim, diante da conclusão do próprio relatório fiscal que menciona que foram considerados apenas **pagamentos efetuados pelos órgãos públicos** sem a devida comprovação de que tais valores não haviam sido oferecidos à tributação, a Autoridade Fiscal **corrigiu a base de cálculo**, reduzindo parcialmente os valores exigidos. (Relatório de Diligência, fls. 799 e ss):

Por fim, mantendo a ordem de cálculo observada pela autoridade fiscal lançadora, colam-se abaixo as tabelas que resultam na nova apuração dos tributos lançados nos autos de infração. Todos os cálculos constam do arquivo não paginável denominado “APURAÇÃO”.

A primeira delas, refere-se a tabela NFSe – Notas Fiscais de Serviços – LL Locadora de Veículos Ltda, extraída do Relatório Fiscal, já que não houve alteração nos dados:

| MÊS | VALOR | MÊS | VALOR |
|-----|--------------|-----|--------------|
| JAN | 593.189,01 | JUL | 1.759.179,15 |
| FEV | 621.397,53 | AGO | 1.400.406,05 |
| MAR | 895.136,74 | SET | 1.587.204,05 |
| ABR | 1.122.835,07 | OUT | 1.757.695,33 |
| MAI | 1.528.867,32 | NOV | 1.263.223,75 |
| JUN | 943.279,93 | DEZ | 1.175.764,48 |

A seguir, insere-se a tabela que aponta a consolidação mensal das receitas não declaradas. Essa tabela substitui a relação DEMONSTRATIVO DE OUTRAS RECEITAS – LL LOCADORA LTDA elaborada pela autoridade fiscal já que houve alteração:

| MÊS | VALOR | MÊS | VALOR |
|-----|------------|-----|------------|
| JAN | 454.200,00 | JUL | 839.277,91 |
| FEV | 498.735,60 | AGO | 499.702,45 |
| MAR | 420.215,29 | SET | 211.204,53 |
| ABR | 883.410,24 | OUT | 555.376,00 |
| MAI | 817.969,41 | NOV | 645.657,77 |
| JUN | 681.320,98 | DEZ | 962.562,63 |

Somando as 2 tabelas anteriores, tem-se a receita total auferida pelo sujeito passivo no ano-calendário de 2012, que será a base para a apuração dos tributos, conforme tabela abaixo:

| MÊS | VALOR | MÊS | VALOR |
|-----|--------------|-----|--------------|
| JAN | 1.047.389,01 | JUL | 2.598.457,06 |
| FEV | 1.120.133,13 | AGO | 1.900.108,50 |
| MAR | 1.315.352,03 | SET | 1.798.408,58 |
| ABR | 2.006.245,31 | OUT | 2.313.071,33 |
| MAI | 2.346.836,73 | NOV | 1.908.881,52 |
| JUN | 1.624.600,91 | DEZ | 2.138.327,11 |

A empresa apurava seus tributos pelo **regime de competência**, ou seja, as receitas são reconhecidas no momento da prestação do serviço, independentemente do pagamento.

O lançamento, contudo, **foi fundamentado em valores recebidos em 2012**, sem considerar a competência em que tais serviços foram prestados. Dessa forma, houve risco de **bitributação**, caso essas receitas já tivessem sido tributadas em exercícios anteriores, conforme delineado no Relatório de Diligência.

Assim, restou confirmado os seguintes impostos, como segue:

A partir da receita total auferida pelo sujeito passivo, o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS foram calculados conforme tabelas abaixo, aproveitando os valores de IRRF e declarados em DCTF originalmente informados no Relatório Fiscal da autoridade lançadora:

| IRPJ IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA | | | | | |
|--|--------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| | Item | 1º Trim. 2012 | 2º Trim. 2012 | 3º Trim. 2012 | 4º Trim. 2012 |
| VALORES ESTADOS PARA APURAR A DADOS | 1º mês | 1.047.389,01 | 2.006.245,31 | 2.598.457,06 | 2.313.071,33 |
| | 2º mês | 1.120.133,13 | 2.346.836,73 | 1.900.108,50 | 1.908.881,52 |
| | 3º mês | 1.315.352,03 | 1.624.600,91 | 1.798.408,58 | 2.138.327,11 |
| | Total trim | 3.482.874,17 | 5.977.682,95 | 6.296.974,14 | 6.360.279,96 |
| | Lucro Pres. | 1.114.519,73 | 1.912.858,54 | 2.015.031,72 | 2.035.289,59 |
| | IRPJ | 167.177,96 | 286.928,78 | 302.254,76 | 305.293,44 |
| | Adicional | 105.451,97 | 185.285,85 | 195.503,17 | 197.528,96 |
| | IRRF | 12.004,95 | 35.195,27 | 33.932,10 | 34.463,70 |
| | IRPJ a Pagar | 260.624,98 | 437.019,37 | 463.825,83 | 468.358,70 |
| | IRPJ na DCTF | 150.894,16 | 256.303,82 | 340.467,84 | 328.621,10 |
| IRPJ a Lançar | 109.730,82 | 180.715,55 | 123.357,99 | 139.737,60 | |

| CSLL CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO | | | | | |
|--|--------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| VALORES APURADOS | Item | 1º Trim. 2012 | 2º Trim. 2012 | 3º Trim. 2012 | 4º Trim. 2012 |
| | 1º mês | 1.047.389,01 | 2.006.245,31 | 2.598.457,06 | 2.313.071,33 |
| | 2º mês | 1.120.133,13 | 2.346.836,73 | 1.900.108,50 | 1.908.881,52 |
| | 3º mês | 1.315.352,03 | 1.624.600,91 | 1.798.408,58 | 2.138.327,11 |
| | Total trim | 3.482.874,17 | 5.977.682,95 | 6.296.974,14 | 6.360.279,96 |
| | Lucro Pres. | 1.114.519,73 | 1.912.858,54 | 2.015.031,72 | 2.035.289,59 |
| | CSLL | 100.306,78 | 172.157,27 | 181.352,86 | 183.176,06 |
| | CSLL retida | 2.685,45 | 2.644,49 | 2.241,16 | 3.639,54 |
| | CSLL a pagar | 97.621,33 | 169.512,78 | 179.111,70 | 179.536,52 |
| | CSLL na DCTF | 60.760,03 | 103.535,49 | 136.707,53 | 130.427,61 |
| CSLL a lançar | 36.861,30 | 65.977,29 | 42.404,17 | 49.108,91 | |

| PIS - CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL | | | | | | | |
|---|--------------------|---------------|-----------|------------------|---------------|------------|-------------|
| MÊS | VALORES DECLARADOS | | | VALORES APURADOS | | | |
| | Receita | PIS Calculado | PIS DCTF | Receita | PIS Calculado | PIS RETIDO | PIS a PAGAR |
| JAN | 593.189,01 | 3.855,73 | 3.855,73 | 1.047.389,01 | 6.808,03 | 580,21 | 2.372,08 |
| FEV | 621.397,53 | 4.039,08 | 4.039,08 | 1.120.133,13 | 7.280,87 | 604,43 | 2.637,35 |
| MAR | 895.136,74 | 5.818,39 | 5.818,39 | 1.315.352,03 | 8.549,79 | 560,90 | 2.170,50 |
| ABR | 1.122.835,07 | 7.298,43 | 7.298,43 | 2.006.245,31 | 13.040,59 | 691,82 | 5.050,35 |
| MAI | 1.528.867,32 | 9.937,64 | 9.937,64 | 2.346.836,73 | 15.254,44 | 406,38 | 4.910,42 |
| JUN | 943.279,93 | 6.131,32 | 6.131,32 | 1.624.600,91 | 10.559,91 | 620,72 | 3.807,87 |
| JUL | 1.759.179,15 | 11.434,66 | 11.434,66 | 2.598.457,06 | 16.889,97 | 149,75 | 5.305,56 |
| AGO | 1.400.406,05 | 9.102,64 | 9.102,64 | 1.900.108,50 | 12.350,71 | 270,16 | 2.977,91 |
| SET | 1.587.204,05 | 10.316,83 | 10.316,83 | 1.798.408,58 | 11.689,66 | 1.036,85 | 335,98 |
| OUT | 1.757.695,33 | 11.425,02 | 11.425,02 | 2.313.071,33 | 15.034,96 | 649,51 | 2.960,43 |
| NOV | 1.595.276,80 | 10.369,30 | 10.369,30 | 1.908.881,52 | 12.407,73 | 813,54 | 1.224,89 |
| DEZ | 1.175.764,48 | 7.642,47 | 7.642,47 | 2.138.327,11 | 13.899,13 | 902,65 | 5.354,61 |

| COFINS - CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL | | | | | | | |
|---|--------------------|------------------|-------------|------------------|------------------|---------------|----------------|
| MÊS | VALORES DECLARADOS | | | VALORES APURADOS | | | |
| | Receita | COFINS Calculada | COFINS DCTF | Receita | COFINS Calculada | COFINS RETIDA | COFINS a PAGAR |
| JAN | 593.189,01 | 17.795,67 | 17.795,67 | 1.047.389,01 | 31.421,67 | 2.677,91 | 10.848,09 |
| FEV | 621.397,53 | 18.641,93 | 18.641,93 | 1.120.133,13 | 33.603,98 | 2.789,66 | 12.172,41 |
| MAR | 895.136,74 | 26.854,10 | 26.854,10 | 1.315.352,03 | 39.460,56 | 2.588,79 | 10.017,67 |
| ABR | 1.122.835,07 | 33.685,05 | 33.685,05 | 2.006.245,31 | 60.187,36 | 3.193,02 | 23.309,29 |
| MAI | 1.528.867,32 | 45.866,02 | 45.866,02 | 2.346.836,73 | 70.405,10 | 1.875,60 | 22.663,48 |
| JUN | 943.279,93 | 28.298,40 | 28.298,40 | 1.624.600,91 | 48.738,03 | 2.864,85 | 17.574,78 |
| JUL | 1.759.179,15 | 52.775,37 | 52.775,37 | 2.598.457,06 | 77.953,71 | 691,13 | 24.487,21 |
| AGO | 1.400.406,05 | 42.012,18 | 42.012,18 | 1.900.108,50 | 57.003,26 | 1.246,89 | 13.744,18 |
| SET | 1.587.204,05 | 47.616,12 | 47.616,12 | 1.798.408,58 | 53.952,26 | 4.785,46 | 1.550,68 |
| OUT | 1.757.695,33 | 52.730,86 | 52.730,86 | 2.313.071,33 | 69.392,14 | 2.997,74 | 13.663,54 |
| NOV | 1.595.276,80 | 47.858,30 | 47.858,30 | 1.908.881,52 | 57.266,45 | 3.754,79 | 5.653,35 |
| DEZ | 1.175.764,48 | 35.272,93 | 35.272,93 | 2.138.327,11 | 64.149,81 | 4.166,10 | 24.710,78 |

A fiscalização fundamentou-se no cruzamento de dados extraídos do SISAP e do sistema bancário da empresa. Todavia, conforme apontado pela defesa, **o simples registro de empenhos não implica, necessariamente, a realização do pagamento e a consequente geração do fato gerador tributário.**

Ademais, a **movimentação bancária, por si só, não configura presunção absoluta de omissão de receita**, pois pode envolver operações que não representam ingressos tributáveis, como financiamentos, transferências entre contas e alienação de ativos.

Dessa forma, **a apuração da receita omitida deve considerar exclusivamente valores efetivamente liquidados e pagos, devidamente comprovados por meio dos Relatórios de Pagamento e Análise do Empenho.**

A nova apuração realizada na diligência excluiu valores indevidamente considerados como omissão de receita e confirmou a exigibilidade de outros montantes que não foram oferecidos à tributação.

B – Da Multa de Ofício

A Recorrente alega que a multa de ofício aplicada no percentual de **75%** sobre os valores do **IRPJ, CSLL, PIS e COFINS** tem caráter **confiscatório**, violando o artigo **150, IV, da Constituição Federal**, que veda a utilização de tributos com efeito de confisco.

A multa de ofício no percentual de 75% está prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, que assim dispõe:

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

I - de 75% sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória, ou falta de declaração e nos de declaração inexata.

Há entendimento no âmbito deste Tribunal de que **a aplicação da multa de 75% não caracteriza confisco** porque (i) **está prevista expressamente em lei** e se trata de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária principal; (ii) a **penalidade não impede o funcionamento da empresa**, mas apenas visa punir o descumprimento da norma tributária e (iii) **não há direito subjetivo à redução da multa** quando aplicada dentro dos limites legais.

A tese da recorrente sobre o caráter confiscatório da multa **não pode ser analisada na via administrativa**, pois a discussão de inconstitucionalidade **é matéria reservada ao Poder Judiciário**, conforme prevê o art. 26-A da Lei 70.235/1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Ainda, tal matéria, foi consolidada na **Súmula nº 2 do CARF**, que assim dispõe:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vejamos o seguinte precedente:

Processo nº 10932.720015/2011-91

Recurso Voluntário

Acórdão nº 2301-011.361 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 09 de julho de 2024

Recorrente KTK INDUSTRIA, IMPORTACAO, EXPORTACAO E COMERCIO DE EQUIPAMENTOS HOSPITALARES LTDA - EM RECUPERACAO JUDICIAL

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2006 a 30/06/2007

NÃO CONHECIMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 02). JUROS SELIC. APLICAÇÃO. 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.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 08)

MULTA. VEDAÇÃO AO CONFISCO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu.

Assim, nego provimento ao recurso quando ao pedido de cancelamento da multa em apreço, no entanto, considerando a revisão dos valores tributáveis, a multa deve ser recalculada proporcionalmente à nova base tributável apurada.

DISPOSITIVO

Dessa forma, **dou parcial provimento ao recurso voluntário**, para cancelar parcialmente as exigências relativas ao IRPJ, CSLL, Cofins e Pis, excluir da base de cálculo os valores indevidamente considerados como receitas omitidas e as multas correspondentes, conforme identificado no Relatório de Diligência, mantendo-se as exigências tributárias sobre os valores cuja omissão restou comprovada.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão

