



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10665.720056/2016-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.786 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2021
Recorrente INDUSTRIA DE CONFECÇÕES WA LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa discutir a constitucionalidade de lei em sede administrativa, consoante estabelece o *caput* do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e o próprio teor da Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento (imposto e multa de ofício).

ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE.

A adoção do regime de tributação pelo lucro arbitrado é aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido (artigos 529 a 539 do RIR).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA. ARGUIÇÃO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA ISOLADA.

No processo de natureza cível o juiz pode decidir além do que foi pedido quando, além das questões de natureza privada, vislumbra alguma questão de natureza pública, agindo em benefício da ordem jurídica. O mesmo não ocorre

no processo administrativo tributário, em que todas as questões são de ordem pública. Assim, o julgador administrativo no âmbito do processo tributário federal somente pode arguir, de ofício, matéria não impugnada quando expressamente autorizado por lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em não conhecer de ofício dos argumentos trazidos no voto inicial contra a qualificação da multa de ofício exigida e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Gisele Barra Bossa (relatora) e os Conselheiros Jeferson Teodorovicz e Fredy José Gomes de Albuquerque, os quais votaram por dar provimento parcial, conhecendo de ofício e acolhendo os argumentos para exonerar a qualificação da multa de ofício exigida. O Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque foi designado para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Jeferson Teodorovicz, Fredy José Gomes de Albuquerque e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

1. Tratam-se de autos de infração lavrados em 03/02/2016, às e-fls. 02/53, relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), anos-calendário de 2011 e 2012, no valores totais de 352.638,53 (IRPJ) e 170.659,29 (CSLL), inclusos os consectários legais até fevereiro/2016, multa de ofício de 150% e juros de mora à taxa Selic.

2. De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 55/65), a fiscalização teve como finalidade a apuração do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e das Contribuições Previdenciárias devidas pelo contribuinte em razão da sua exclusão do Simples Nacional.

3. Acerca da análise e procedimentos adotados pela douta autoridade fiscal, cabe trazer os seguintes trechos do citado Relatório, *verbis*:

1. De acordo com o contrato social registrado na JUCEMG sob o n.º 3120870027-3, “o objeto social da citada firma será o de: Indústria de Confecções, Comércio Varejista de confecções e Prestação de Serviços em montagem de confecção em geral”, que teve como início de atividades a data de **28/01/2010**.

2. No curso do procedimento fiscal instaurado, o contribuinte foi **intimado a apresentar os documentos indispensáveis ao desenvolvimento da ação fiscal** (Contrato Social e Alterações, Folhas de Pagamento e respectivos resumos, Livros Diário/Razão ou Caixa, Registro de Empregados), para o período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, relacionados no Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIFP com ciência dada em 22/09/2015, pelo sócio - administrador sr. Lucio Santos Silva – CPF: 048.525.796-36.

3. Na tentativa de localizar a empresa, em 22 de setembro de 2015 estive no endereço constante no cadastro, que fica na Rua José Gambogi, n.º 201, no centro da cidade de Cristais – MG. Constatei que no local descrito no cadastro da Receita Federal do Brasil, existe um imóvel com a respectiva numeração (201), sem, no entanto, ter algum vestígio de empresa em atividade no local. O fato está sendo comprovado através de fotos tiradas do local anexadas ao Termo de Constatação Fiscal lavrado na ocasião da visita.

3.1. Em conversa com o proprietário de uma oficina mecânica situada em frente ao imóvel, o mesmo me informou que a fábrica está fechada há mais ou menos 01(um) ano e que o proprietário “abriu” outra fábrica, tendo informado ainda sua localização. De posse dessa informação me dirigi ao local informado, exatamente na Rua João Bolina, n.º 110, onde localizamos o sócio sr. Lucio Santos Silva, CPF: 048.525.796-36, que na oportunidade deu ciência ao Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIFP.

4. Face a não localização do contribuinte no endereço informado, em 28 de setembro de 2015, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal destinado aos sócios, solicitando informações referentes à situação cadastral da empresa bem como sua regularização. Em resposta à intimação o contribuinte informa “que a empresa não está exercendo suas atividades desde o dia 10/06/2013, pelo fato de não ter se encontrado em boa situação financeira, impossibilitada assim de cumprir suas obrigações, e, portanto, não possui desde então nenhum empregado vinculado à mesma”. Informa ainda: “Assim sendo pelo fato de não estar mais exercendo suas atividades, e por não ter boas condições financeiras atuais, entende-se não ser necessário a atualização do endereço da mesma, ficando assim informado o endereço de seu sócio administrador, o sr. Lucio Santos Silva, sito a Rua José Luiz Filho, 130 – Campos Eliseos – Cristais – MG”. Apesar de o contribuinte ter informado o endereço para correspondência como sendo o do sr. Lucio Santos Silva (Rua José Luiz Filho, 130), de acordo com os correios, o proprietário não mora mais nesse endereço (comprovante dos correios em anexo).

5. Devido a não localização e considerando ainda a informação do contribuinte, a inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas – CNPJ foi BAIXADA de ofício com base no artigo 27, inciso II, “c” da Instrução Normativa RFB n.º 1.470, e 30 de maio de 2014, por meio do Edital Eletrônico n.º 001754227 publicado em 20/11/2015, que consta do ATO Declaratório Executivo DRF-DIV- MG n.º. 42/2015 – Processo: 10.665.721.923/2015-23.

Tal procedimento levou a fiscalização a caracterizar a sujeição passiva solidária nos termos do **artigo 135, III da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966** (Código Tributário Nacional).

6. Com a edição da **Lei Complementar no. 123, de 14 de dezembro de 2006**, os contribuintes optantes pelo Simples Nacional, a partir de 1.º de julho de 2007, passaram a usufruir de vários benefícios advindos do seu direito à opção por um regime de tributação diferenciado proporcionado pela União. No entanto, o artigo 29, inciso VIII,

prevê que não poderá recolher os tributos pelo Simples Nacional, o contribuinte que omite os lançamentos das “movimentações financeiras e bancárias” no seu Livro Caixa.

[...]

6.1. O contribuinte fez opção pelo regime de tributação do Simples Nacional a partir do início de suas atividades e foi excluído desse regime através do **Ato Declaratório Executivo DRE/DIV n.º 46, DE 03 de dezembro de 2015**, com efeitos a partir de 01/11/2011, em virtude da situação descrita acima.

7. Face a exclusão do Simples Nacional, além do IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a CSLL - Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, cobradas neste processo, estão sendo cobradas em processos distintos as contribuições previdenciárias (patronais + RAT) e terceiros, o PIS - Programa de Integração Social e a COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, na forma das empresas não optantes.

7.1. O Termo de Ciência informando a inclusão dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), foi enviado através dos correios, e recebido em 30/12/2015 por ambos os sócios.

8. O Contribuinte apresentou o livro “Caixa” de forma precária, com omissão de registros de entradas de receitas e com falta de clareza nos lançamentos. O livro “Caixa”, embora não esteja submetido a uma formatação padrão, deverá conter, de forma clara, toda a escrituração financeira da empresa, inclusive a bancária.

A movimentação financeira, de acordo com os livros apresentados, limitou-se a registrar a mão de obra dos serviços prestados referente aos ingressos de recursos.

Quanto às saídas de numerários, registrou apenas as despesas relativas às folhas de pagamento dos funcionários, tendo sido omitida a conta banco (cheques e depósitos e etc.). Esta situação demonstra que o contribuinte registrou no livro Caixa, de forma precária, apenas a movimentação financeira de caixa, deixando de lançar a sua movimentação bancária.

9. Em decorrência da omissão da movimentação bancária nos registros contábeis, as informações relativas às contas bancárias mantidas pelo contribuinte foram obtidas através das DIMOF – Declaração de Informação sobre Movimentação Financeira apuradas junto às seguintes instituições financeiras: Banco do Brasil SA, Banco Bradesco SA e Cooperativa de Crédito Regional de Campo Belo LTDA. Através do batimento entre as informações da DIMOF e os registros do Livro Caixa constatamos que o montante dos créditos lançados nas referidas contas não correspondem ao montante dos ingressos contabilizados, conforme demonstrado na planilha “MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA-BANCOS X CAIXA”, anexada a este Relatório Fiscal.

9.1. O contribuinte deixou também de lançar em seus registros contábeis parte das notas fiscais emitidas, conforme demonstrado na planilha “NOTAS FISCAIS NÃO CONTABILIZADAS”, anexada a este Relatório Fiscal.

10. A falta de lançamentos da movimentação bancária e de parte das notas fiscais emitidas, demonstra a total precariedade dos livros Caixa apresentados pelo contribuinte, para a identificação da sua receita bruta e da movimentação financeira e bancária. Não foram lançadas ainda, despesas como água, luz, telefone, etc. Esta situação motivou a desconsideração pela fiscalização dos registros contábeis lançados. Restou, portanto, apenas a possibilidade legal de arbitrar o lucro tributável para o IRPJ e CSLL nos termos do artigo 51, inciso VII da Lei 8.981/1995, regulamentado pelo artigo 535, inciso VII do Decreto n.º 3.000/1999: [...]

11. Ainda em decorrência da apresentação do livro Caixa de forma não satisfatória, os valores dos salários e das remunerações pagas aos trabalhadores, que serviram de base para a aferição do lucro, foram extraídos dos dados lançados nas folhas de pagamento e declarados nas GFIP do período de 02/2011 a 12/2012, conforme demonstrado na planilha “**BASE DE CÁLCULO – IRPJ/CSLL**”, anexada a este Relatório Fiscal.

IV – AUTOS DE INFRAÇÃO DO IRPJ/CSLL – LUCRO ARBITRADO:

1. O lucro arbitrado em cada trimestre, base de cálculo para a apuração do IRPJ e da CSLL, corresponde 0,8 (oito décimos) da soma dos salários dos empregados e das remunerações dos contribuintes individuais constantes das folhas de pagamento declaradas nas GFIP do período 02/2011 a 12/2012, conforme demonstradas na planilha “**BASE DE CÁLCULO – IRPJ/CSLL**”, anexada a este Relatório Fiscal.

2. Para a apuração do IRPJ devido em cada trimestre, foi aplicada sobre o lucro arbitrado a alíquota de 15% e mais uma alíquota adicional de 10% sobre a parcela excedente a R\$ 20.000,00, multiplicada pelo número de meses do respectivo período de apuração.

3. Para apuração da CSLL devida em cada trimestre, foi aplicada a alíquota 9% sobre o lucro arbitrado no período.

4. As contribuições para o IRPJ e para a CSLL declaradas ao Simples através das DASN – Declaração Anual do Simples Nacional foram compensadas no valor do débito apurado pela fiscalização, conforme demonstrado na planilha “**CRÉDITOS – DASN – CRÉDITOS DECLARADOS AO SIMPLES**”, anexada a este Relatório Fiscal.

5. Os cálculos para a apuração dos valores devidos estão detalhados nos demonstrativos listados abaixo, que integram o processo do débito:

- Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – Lucro Arbitrado;

- Demonstrativo de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Lucro Arbitrado;

6. Para lançamento dos débitos relativos ao PIS e COFINS, incidentes sobre a receita omitida, e das Contribuições Previdenciárias incidentes sobre os salários declarados em GFIP, foram lavrados autos de infração em processos distintos:

- Processo: 10.665.720.057/2016-34: PIS/COFINS;

- Processo: 10.665.720.065/2016-81: Contribuições Previdenciárias e Terceiros.

(grifos nossos)

4. Em virtude da dissolução irregular, foram lavrados os respectivos termos de sujeição passiva em face dos sócios administradores WELBER BATISTA PINTO e LÚCIO SANTOS SILVA, com fundamento no artigo 135, III, do CTN.

5. Devidamente científica mediante edital afixado em 24/03/2016 (fl. 193), apresentou impugnação única para todos os processos e autos de infração (e-fls. 196/259), onde cita de forma exaustiva a legislação e doutrina aplicáveis ao processo administrativo tributário e ao instituto da responsabilidade tributária, sem apontar propriamente vícios procedimentais ou no lançamento em si.

6. Quando muito, pode-se abstrair alegação retórica acerca de potencial nulidade dos autos de infração por cerceamento do seu direito de defesa.

7. Registre-se que, os sócios da empresa foram regulamente cientificados via postal em 02/03/2016 (fl. 189 e 191), mas não apresentaram impugnações específicas.

8. Em sessão de 28 de julho de 2016, a 3ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos do voto do relator, Acórdão n.º 14-62.071 (e-fls. 269/280), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

IRPJ E CSLL. ALEGAÇÕES DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Verificada a correção dos procedimentos fiscais, inclusive quanto a Exclusão do SIMPLES, o arbitramento dos lucros e a determinação da base de cálculo, não há que se falar em nulidade do lançamento de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

9. Cientificados da decisão em 11/08/2016, a ora Recorrente interpôs o Recurso Voluntário em 08/09/2016 (e-fls. 407/444), onde reitera seus pontos de defesa apresentados em sede de Impugnação.

10. Os autos, então, foram encaminhados à este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e distribuídos para esta relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

11. O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

12. Insta registra que, todos os argumentos trazidos em sede de Impugnação, devidamente rebatidos pelo r. voto condutor da decisão de piso, foram repisados em sede de Recurso Voluntário e não foram trazidos aos autos quaisquer elementos de provas capazes de contrapor as razões constantes do Acórdão n.º 14-62.071, tampouco elementos hábeis a refutar os lançamentos aqui em análise.

13. Ainda, assim essa relatoria, cuidará de reforçar seus elementos de convicção em cada um dos tópicos a seguir.

Da Inocorrência de Nulidades no Lançamento

14. Diante das arguições retóricas de nulidade suscitadas pelos Recorrentes, não é demais consignar que, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto n.º 70.235/72, o que não se verifica no presente caso.

15. Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto n.º 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10 e 59, *verbis*:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

16. No presente caso, não constato qualquer nulidade formal ocasionada pela inobservância do disposto nos artigos 10 e 59, tampouco dos requisitos constantes do artigo 5º, incisos V e XXXIII, da Constituição Federal e artigo 142 do Código Tributário Nacional.

17. Da análise dos autos, evidencio que houve a descrição detalhada do fato gerador dos tributos, assim como de seu enquadramento legal. A matéria e a determinação da exigência tributária estão perfeitamente identificadas.

18. A Recorrente notoriamente compreendeu a imputação que lhe foi imposta e não teve seu direito de defesa cerceado, ao passo que apresentou impugnação administrativa e recurso voluntário para contrapor as exigências, o que demonstra de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal.

19. Portanto, devem ser afastadas *in totum* as arguições de nulidade.

Das Potenciais Violações à Dispositivos Constitucionais

20. Em alguns trechos de sua peça recursal a ora Recorrente invoca em tese potencial violação a dispositivos constitucionais.

21. Contudo, tal linha argumentativa caracteriza a arguição de inconstitucionalidade dos dispositivos legais que dão suporte às infrações e procedimentos aplicados - *in casu*, a adoção da presunção de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada e a suposta quebra de sigilo bancário-, a respeito, não cabe à Administração Pública afastar a legislação vigente, consoante estabelece o *caput* do artigo 26-A do Decreto n.º 70.235/1972 e a própria Súmula CARF n.º 2:

Decreto n.º 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.

Súmula CARF n.º 2

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

22. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento. Ora, como é cediço, somente os órgãos judiciais tem esse poder.

23. Assim sendo, não há como se acolher tal linha argumentativa e, por conseguinte, passemos a análise dos demais questões arguidas.

Do Arbitramento do Lucro

24. Conforme relatado, a autoridade fiscal apurou que no período fiscalizado a contribuinte, optante pelo Simples Nacional, ofereceu a tributação receitas em valor abaixo dos salários pagos e encargos sociais recolhidos. Confirma-se a tabela de fl. 65:

ANEXO: PROCESSO: 10.665.720.056/2016-90													
CONTRIBUINTE: INDUSTRIA DE CONFECCOES WA LTDA													
CNPJ: 11.503.337/0001-38													
RECEITA X SALÁRIOS/ENCARGOS													
MÊS	01/2011	02/2011	03/2011	04/2011	05/2011	06/2011	07/2011	08/2011	09/2011	10/2011	11/2011	12/2011	TOTAL
RECEITA	32.392,00	41.736,00	44.970,00	34.506,00	52.171,50	46.836,00	38.988,00	43.782,00	38.920,20	30.023,80	35.515,40	16.966,50	456.807,40
SALÁRIOS	32.014,66	31.781,41	33.379,69	36.988,45	38.145,37	40.194,40	36.855,71	37.464,22	39.254,61	39.081,87	44.704,99	65.520,55	475.385,93
INSS	2.622,77	2.604,09	2.830,95	3.111,67	3.204,26	3.346,43	3.079,33	3.149,76	3.271,17	3.257,41	3.707,25	5.452,71	39.637,80
FGTS	2.561,17	2.542,51	2.670,38	2.959,08	3.051,63	3.215,55	2.948,46	2.997,14	3.140,37	3.126,55	3.576,40	5.241,64	38.030,87
DIFERENÇA	- 2.183,83	7.412,08	8.919,93	- 5.441,53	10.974,50	3.426,05	- 816,17	3.320,64	- 3.474,78	- 12.184,62	- 12.765,99	- 53.795,69	- 96.247,20

MÊS	01/2012	02/2012	03/2012	04/2012	05/2012	06/2012	07/2012	08/2012	09/2012	10/2012	11/2012	12/2012	TOTAL
RECEITA	21.826,50	33.668,25	40.052,50	32.754,00	28.441,00	15.459,00	13.459,50	18.708,00	14.724,00	19.051,50	9.027,00	-	247.171,25
SALÁRIOS	41.461,68	39.687,65	40.077,88	41.692,13	35.945,40	37.793,15	34.381,94	34.508,40	31.557,33	29.423,95	21.320,02	6.237,67	394.087,20
INSS	3.460,20	3.318,34	3.349,54	3.493,21	3.018,96	3.286,77	2.954,48	2.843,99	2.607,95	2.462,16	1.793,36	569,94	33.158,90
FGTS	3.316,93	3.175,01	3.206,23	3.335,37	2.875,63	3.023,45	2.750,56	2.760,67	2.524,59	2.353,92	1.705,60	499,01	31.526,98
DIFERENÇA	- 22.952,11	- 9.194,41	- 3.231,61	- 12.273,50	- 10.380,03	- 25.357,60	- 23.673,00	- 18.561,07	- 19.357,92	- 12.726,37	- 13.998,62	- 6.736,68	- 211.601,83

RECEITA => Valores das receitas de serviços declarados ao SINAC - Simples Nacional.
SALÁRIOS => Valores dos empregados apurados nas folhas de pagamento e declarados em GFIP.
INSS => Valores das contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados e declarados em GFIP.
FGTS => Valores do FGTS incidentes sobre os salários dos empregados declarados em GFIP.

25. A Fiscalização constatou, por amostragem, a emissão de diversas notas fiscais cujas receita não foram contabilizadas (ver planilha de e-fl. 63).

26. Constatou-se também depósitos bancários em valor muito acima das receitas contabilizadas (planilha de e-fl. 64), vejamos:

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA – BANCOS X CAIXA

MÊS	BANCO BRASIL		BANCO BRADESCO		COOP. C.R. CAMPO BELO		TOTAL	INGRESSO NO CAIXA	DIFERENÇA
	No. Decl.	CRÉDITO	No. Decl.	CRÉDITO	No. Decl.	CRÉDITO			
01/2011	11.547	192.615,36	22.541	500,00	10.393	25.122,55	218.237,91	32.692,00	185.545,91
02/2011	11.547	168.905,72	22.541	2.000,00	10.393	36.467,18	207.372,90	48.016,00	159.356,90
03/2011	11.547	251.811,36	22.541	25.536,49	10.393	122.072,80	399.420,65	44.010,00	355.410,65
04/2011	11.547	120.892,92	22.541	-	10.393	48.999,42	169.892,34	34.506,00	135.386,34
05/2011	11.547	210.849,54	22.541	5.600,00	10.393	87.470,07	303.919,61	50.551,50	253.368,11
06/2011	11.547	219.715,76	22.541	1.000,00	10.393	44.702,34	265.418,10	46.836,00	218.582,10
07/2011	12.770	110.276,84	19.562	20.646,81	13.101	155.911,41	286.835,06	38.988,00	247.847,06
08/2011	12.770	85.777,45	19.562	41.652,49	13.101	213.830,02	341.259,96	43.782,00	297.477,96
09/2011	12.770	162.859,61	19.562	57.328,41	13.101	166.497,61	386.685,63	33.657,60	353.028,03
10/2011	12.770	146.784,86	19.562	36.800,00	13.101	174.894,92	358.479,78	30.023,40	328.456,38
11/2011	12.770	184.523,34	19.562	57.265,68	13.101	200.593,01	442.382,03	43.922,40	398.459,63
12/2011	12.770	107.256,10	19.562	63.462,14	13.101	256.954,00	427.672,24	16.996,50	410.675,74
SOMA:		1.962.268,86		311.792,02		1.533.515,33	3.807.576,21	463.981,40	3.343.594,81

MÊS	BANCO BRASIL		BANCO BRADESCO		COOP. C.R. CAMPO BELO		TOTAL	INGRESSO NO CAIXA	DIFERENÇA
	No. Decl.	CRÉDITO	No. Decl.	CRÉDITO	No. Decl.	CRÉDITO			
01/2012	14.372	29.700,78	22.506	82.635,49	14.204	210.386,29	322.722,56	21.826,50	300.896,06
02/2012	14.372	118.438,14	22.506	50.858,94	14.204	237.332,98	406.630,06	33.668,25	372.961,81
03/2012	14.372	56.370,53	22.506	58.205,93	14.204	190.974,67	305.551,13	40.052,50	265.498,63
04/2012	14.372	55.433,50	22.506	29.226,63	14.204	130.458,70	215.118,83	32.754,00	182.364,83
05/2012	14.372	26.623,10	22.506	10.044,60	14.204	101.849,51	138.517,21	28.441,00	110.076,21
06/2012	14.372	4.000,00	22.506	20.000,00	14.204	23.439,72	47.439,72	15.459,00	31.980,72
07/2012	16.117	6.000,00	22.507	-	16.175	13.686,99	19.686,99	13.459,50	6.227,49
08/2012	16.117	-	22.507	2.400,00	16.175	4.000,00	6.400,00	18.708,00	- 12.308,00
09/2012	16.117	2.400,00	22.507	114.450,00	16.175	-	116.850,00	14.724,00	102.126,00
10/2012	16.117	-	22.507	-	16.175	-	-	19.051,50	- 19.051,50
11/2012	16.117	150,00	22.507	-	16.175	95,79	245,79	9.027,00	- 8.781,21
12/2012	16.117	-	22.507	-	16.175	-	-	-	-
SOMA:		299.116,05		367.821,59		912.224,65	1.579.162,29	247.171,25	1.331.991,04

Obs.: Dados extraídos da DIMOF – Declaração de Informação sobre Movimentação Financeira

27. Todo esse conjunto probatório construído pela douta autoridade autuante evidencia que a contribuinte tributou receitas inferiores a 15% (quinze por cento) do efetivamente auferido nos anos de 2011 e 2012.

28. Tais irregularidades, que comprovam a omissão de receitas, bem como a consequente insuficiência dos recolhimentos do SIMPLES NACIONAL, além da imprestabilidade da escrituração do livro caixa da empresa, ensejou não só a sua exclusão do Simples Nacional como também o arbitramento dos lucros da empresa.

29. Dada a imprestabilidade da documentação contábil e fiscal, não restou à fiscalização outra alternativa senão o arbitramento do lucro, nos termos do art. 530, III, do RIR, de 1999, *in verbis*:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 19:

(...)

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

30. É certo que o arbitramento do lucro constitui uma forma de apuração excepcional da base de cálculo do imposto de renda, quando não se possa, por meio de outro critério, determinar corretamente o valor do lucro a ser tributado.

31. Ocorre que, a ora Recorrente apresentou o livro “Caixa” de forma precária, com omissão de registros de entradas de receitas e com falta de clareza nos lançamentos. O livro “Caixa”, embora não esteja submetido a uma formatação padrão, deverá conter, de forma inequívoca, toda a escrituração financeira da empresa, inclusive a bancária.

32. Com efeito, mostrou-se correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

33. Por fim, insta frisar que, em linha com a Súmula CARF nº 76¹, os valores de tributos pagos na sistemática do Simples foram diminuídos dos montantes apurados na ação fiscal.

Penalidades Tributárias enquanto Matéria de Ordem Pública: Questão de Mérito

¹ Súmula CARF nº 76: Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

34. Acerca do presente tópico, cumpre consignar que essa r. Turma Julgadora, por voto de qualidade, não conheceu de ofício, o racional técnico trazido por esta relatoria para fins de afastar a qualificação da multa de ofício exigida. Restei vencida juntamente com os Conselheiros Jeferson Teodorovicz e Fredy José Gomes de Albuquerque, os quais votaram por conhecer de ofício dos argumentos para afastar o agravamento da penalidade e, de igual modo, consideraram que a questão implica em análise de mérito e não pode ser interpretada como mero incidente/questionamento processual.

35. Se a decadência é questão de mérito e, inquestionavelmente, matéria de ordem pública, como não aplicar o mesmo tratamento às penalidades? Tecnicamente, data máxima vênua, não há como dar encaminhamento diverso.

36. Vejam que, tolerar a indevida aplicação de penalidades é o mesmo que ignorar os próprios princípios que regem a administração pública.

37. Não foi por acaso que a Constituição atribuiu grande importância ao princípio da moralidade administrativa. Além da sua aplicação residual quando nenhum outro princípio específico constante do artigo 37, da CF/88² for cabível, há várias situações que a lei maior se preocupou com padrões de conduta.

38. E, nesse sentido, vale citar a adoção de procedimentos capazes de afastar atos administrativos que destoem do padrão de conduta juridicamente desejado, bem como a instituição de mecanismos de controle da atividade administrativa, sendo certo que tais princípios não podem ser relativizados pelo Poder Executivo, tampouco por essa julgadora administrativa.

39. Ressalte-se que, também no âmbito infraconstitucional, o legislador cuidou de garantir o cumprimento de preceitos. Confira-se:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos **princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.**

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação **conforme a lei** e o Direito;

[...]

VI - adequação entre meios e fins, **vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;**

[...]

² CF/88, **Art. 37.** *A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...).* De certa forma, a conduta do agente público que viole um dos princípios que regem a administração pública, fatalmente implica em violação ao princípio da moralidade.

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar **adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados**; (destaques acrescidos)

40. Adicionalmente, não podemos olvidar que **é pressuposto de validade do lançamento** a observância do artigo 10, do Decreto n.º 70.235/1972 e, cabe a autoridade atuante, cuidar de imputar penalidades de acordo com as orientações constantes do artigo 112, do CTN. Vejamos:

Decreto 70.235/1972

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do atuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

CTN

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, **interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:**

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

(grifos nossos)

41. Diante dessas premissas técnicas, mostra-se acertado o posicionamento trazido pela I. Conselheira Relatora Semíramis de Oliveira Duro, no Acórdão n.º 3301004.787, de 23/07/2018:

A rigor, **a aplicação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, pois, o Estado não pode punir indevidamente os administrados, por imperativo do art. 37, caput, da CF/88 e art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei n.º 9.784/99.**

As questões de ordem pública são aquelas que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa. Por isso, **não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de**

jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos do art. 303, II e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015.

A aplicação de penalidade, sendo matéria de ordem pública, integra a lide de forma implícita, razão pela qual sua inclusão ex officio, pelo julgador, não caracteriza julgamento extra ou ultra petita, hipótese em que prescindível o princípio da congruência entre o pedido e a decisão.

O CARF já se manifestou nesse sentido, veja-se:

“MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DA MULTA DE PENALIDADE. APRECIÇÃO DE OFÍCIO. As matérias de ordem pública podem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenha sido objeto do recurso voluntário. Isso se aplica à exigência de penalidades, dentre elas a multa de ofício isolada por falta de recolhimento do tributo por estimativa, que foi lançada em concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ano-calendário. Embargos conhecidos e rejeitados. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acórdão n.º 1402000.246, julg. 04/08/2010.” (destaques acrescidos)

42. E, nesse mesmo sentido, vale trazer à baila as ementas e partes dispositivas dos seguintes acórdãos desta r. Turma Ordinária, ainda que com composição diversa:

IMPUTAÇÃO DE PENALIDADES. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

A imputação de penalidades tributárias é matéria de ordem pública, nos termos do art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99 e, portanto, o julgador tem a prerrogativa de conhecê-las de ofício.

ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

É inaplicável a cobrança de multa isolada em concomitância com a multa de ofício.
A Súmula CARF nº 105 reconhece a impossibilidade de cumulação das multas de ofício e isoladas em razão do princípio da consunção.

[...]

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: a) **Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002**, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, reconhecer integralmente o recurso voluntário, para afastar a multa isolada por concomitância. Vencidos os conselheiros Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Neudson Cavalcante Albuquerque, Allan Marcel Warwar Teixeira e Efigênio de Freitas Junior que consideraram preclusas as alegações da defesa sobre a multa de ofício isolada. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Gisele Barra Bossa. b) Por unanimidade de votos, reduzir o lançamento da CSLL, ano-calendário 2004, para R\$ 254,95, nos termos do voto do Relator.

(Acórdão nº 1201-003.976, Sessão de 14/09/2020)

APLICAÇÃO DE MULTA AGRAVADA. INOCORRÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

A aplicação do agravamento da multa, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado em concreto.

A imputação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, nos termos do art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99 e, portanto, o julgador tem a prerrogativa da conhecê-las de ofício.

[...]

Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade**, em ACOLHER os EMBARGOS de DECLARAÇÃO para sanear o acórdão embargado sem efeitos infringentes.

(Acórdão nº 1201-003.689, Sessão de 12/05/2020)

APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Nos termos da Súmula CARF nº 14, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96.

Em virtude dos impactos da imputação da multa qualificada, deve ser considerada matéria de ordem pública e, por conseguinte, pode ser reconhecida de ofício pela autoridade julgadora.

[...]

Acordam os membros do colegiado em conhecer do recurso interposto e, **por maioria**, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a qualificação da multa de ofício de 150% sobre os tributos lançados em 2005, reduzindo-a para 75%. Vencidos os conselheiros Allan Marcel Warwar Texeira e Lizandro Rodrigues de Sousa, que negavam o recurso integralmente.

(Acórdão nº 1201-003.334, Sessão de 13/11/2019)

(grifos nossos)

43. Em referência as próprias decisões que reconheceram ser a imputação de penalidades tributárias matéria de ordem pública, não há como admitir a preclusão da questão aqui suscitada, a saber: indevido agravamento da multa de ofício.

44. Dito isso, passemos a **análise de mérito**.

Da Ausência de Pressupostos para Qualificação da Multa de Ofício

45. *In casu*, a imposição da multa de ofício em seu percentual agravado está assim justificada pela autoridade lançadora no Relatório Fiscal, à e-fl. 59:

V – APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA:

1. Para efeito de aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, consideramos que as condutas do contribuinte se enquadram na tipificação da figura jurídica da sonegação disposta no artigo 71 e incisos da Lei nº 4.502/1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstância material;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

2. Para que possamos explicitar as condutas do contribuinte que se enquadram nos artigos da lei acima descritos, que levaram a qualificação da multa e a aplicação da alíquota de 150%, passamos a descrever os atos constatados durante a ação fiscal:

- Durante o período em que se manteve indevidamente enquadrado no regime de tributação pelo Simples Nacional, ou seja, de 02/2011 a 12/2012, o contribuinte declarou através das DASN – Declaração Anual do Simples Nacional receita em valores inferiores aos dos salários e encargos sociais declarados em suas GFIP, conforme demonstrado na planilha “RECEITAS X SALÁRIOS/ENCARGOS”, anexada a este Relatório Fiscal.
- O contribuinte apresentou o livro Caixa, solicitado através do TIPF, de forma precária, caracterizada pela falta de registro da movimentação bancária e de parte das notas fiscais emitidas e, conseqüentemente, pela omissão da receita real auferida.

3. Concluimos, portanto, que os atos acima relatados caracterizam conduta de impedir ou retardar o conhecimento dos fatos geradores por parte da autoridade fazendária, o que em tese, caracteriza o crime de sonegação descrito no artigo 71 da Lei nº 4.505/1964.

46. Dada a ausência de arguição por parte da contribuinte, a r. DRJ não se manifestou sobre o tema.

47. Conforme já consignei em diversas oportunidades, a aplicação de multa qualificada é medida de caráter excepcional. A r. autoridade fiscal deve comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

48. De acordo com o artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

49. Da leitura, é possível concluir que a sonegação implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de **dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário**.

50. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a conduta do contribuinte impediu dolosamente a apuração dos créditos tributários - **teve consciência e vontade do ilícito fiscal (leia-se empenhou esforços adicionais para ocultar a omissão de receitas) - e, conseqüentemente, prejudicou o lançamento**.

51. A segunda hipótese de aplicação de multa qualificada é a fraude, definida sobre a ótica tributária, do seguinte modo:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

52. Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

53. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários têm repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

54. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

55. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do "*evidente intuito de fraude do sujeito passivo*".

Súmula CARF nº 14

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

56. Em linha a este raciocínio, para o Alberto Xavier³ a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha finalidade de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o **caráter doloso** da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o **meio** que gerou o prejuízo ao fisco.

57. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

58. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal **deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.**

59. A terceira hipótese de aplicação da multa qualificada é a prática do conluio que visa o dolo ou fraude por meio de ato intencional **entre duas ou mais pessoas**:

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

60. Como se nota, o conluio é qualquer ato intencional praticado por mais uma parte visando o dolo ou a fraude. O que qualifica o conluio, distinguindo-o de outra espécie de conduta dolosa ou fraudulenta, é o aspecto subjetivo, isto é, a existência de mais de um sujeito que ajustem atos que visem à sonegação ou fraude.

61. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas **deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexo entre o caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e a caracterização efetiva do dolo.** As próprias Súmulas CARF n.ºs 14 (referenciada supra), 25 e 34, deixam claro esse racional técnico:

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** da Lei n.º 4.502/64.

Súmula CARF n.º 34

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**.

(grifos nossos)

³ XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

62. Dito isso, considero que, em concreto, a conduta da ora Recorrente não se enquadra nos citados ditames legais de forma a justificar a qualificação da multa de ofício. Isso porque, tais práticas materializam a hipótese de aplicação literal do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, segundo o qual a **multa de 75% (e não 150%)** é aplicável "*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*" justamente "*nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*" (grifos nossos).

63. Vejam que, o fato de o contribuinte praticar determinada conduta de forma reiterada e/ou não apresentar escrituração fiscal e contábil - "declarações zeradas" ou com valores abaixo dos recebidos-, por si só, não comprova o dolo do agente, ao contrário, acabam por deixar evidente a inexatidão das informações prestadas e/ou sua ineficácia.

64. As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de receitas, como é o **caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras**.

65. O respectivo racional probatório tem o condão de elevar a convicção do julgador quanto à consciência e vontade do agente no cometimento do ilícito fiscal. Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo, daí a importância de se observar o teor das citadas Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34.

61. Vejam que, diante da ausência de certeza quanto à existência do elemento doloso na conduta contribuinte, para além da própria omissão de receitas, deve ser observado o teor do artigo 112, do CTN, "*a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*"

66. Do exposto, em vista da falta de conjunto probatório capaz de atender os pressupostos para a qualificação da multa de ofício, esta penalidade deve ser reduzida de 150% para 75%.

Da CSLL

67. Mantido o lançamento de IRPJ, igual sorte deverá caber ao lançamento dele decorrente, qual seja o de CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo em vista que se assenta sobre o mesmo fundamento fático.

Conclusão

68. Do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO interposto e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para afastar a

qualificação da multa de ofício, mantendo-se o percentual regular de 75%, por conhecer de ofício a matéria suscitada.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

Voto Vencedor

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, redator designado.

A ilustre relatora trouxe ao colegiado uma valiosa descrição do cenário fático e do cenário jurídico atinentes ao presente processo. O colegiado chegou ao consenso em torno das propostas trazidas no voto inicial no sentido de manter as exigências de IRPJ e CSLL, apuradas com base no lucro arbitrado. Contudo, o colegiado não chegou a um entendimento majoritário em relação à proposta trazida de ofício pela relatora no sentido de exonerar a qualificação da multa de ofício. O feito foi solucionado pela regra de desempate prevista no §9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972 (voto de qualidade), no sentido de não conhecer desses argumentos.

Conforme muito bem relatado, o presente processo trata de exigências de IRPJ e CSLL (decorrente), bem como juros de mora e multa de ofício qualificada.

Devo salientar que os responsáveis tributários não apresentaram recurso voluntário e que a empresa autuada não trouxe qualquer argumento contrário à qualificação da multa de ofício. Todavia, foi levantado de ofício pela ilustre relatora e colocado em votação a possibilidade de o colegiado conhecer de ofício os argumentos contrários a essa qualificação.

Em síntese, perquiriu-se se a Turma Julgadora pode conhecer de ofício argumentos contrários à exasperação da multa de ofício.

O entendimento que eu trouxe aos debates é no sentido de que a Turma Julgadora não pode resolver questões que não foram trazidas pelas partes legitimadas no processo, ainda que de forma indireta, sob o risco de o julgador substituir as partes. Salvo, é claro, expressa previsão legal.

É certo que, nas causas de natureza cível, quando o juiz verifica que, além das questões privadas existentes entre as partes, existe também alguma questão de ordem pública, é admitido que este aja além do que foi pedido, a bem da legalidade. Todavia, esse paradigma não pode ser simplesmente trasladado para o processo administrativo tributário, cujo objeto é sempre uma relação jurídica tributária, ou seja, sempre um objeto público. Em outras palavras, no processo administrativo tributário, todas as questões são de ordem pública.

Se for permitido ao julgador administrativo arguir de ofício qualquer questão de ordem pública, chegar-se-ia a um absurdo processual em que, independentemente do pedido das

partes, ou até contrário a este, o julgamento poderia avançar sobre qualquer matéria conexa à relação tributária em julgamento.

Com isso, o julgador administrativo no âmbito do processo tributário federal somente pode arguir, de ofício, matéria não impugnada quando expressamente autorizado por lei ou com fundamento em princípio do Direito. Na espécie, admitir o conhecimento de ofício seria ferir o princípio da legalidade e do devido processo legal, uma vez que isso estaria em oposição à lei processual, nos termos do artigo 17 do Decreto n.º 70.235/1972, *verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Por fim, deve-se repisar que o juiz da causa cível quando substitui a parte nas questões privadas faz isso em benefício da ordem pública, ou seja, do ordenamento jurídico. Aqui, ao contrário, corre-se o risco de o julgador substituir a parte em prejuízo da ordem pública, contrário ao ordenamento jurídico.

Esse entendimento foi levado à votação e, diante de um empate, a questão foi resolvida pelo voto de qualidade, no sentido de a Turma não conhecer de ofício dos argumentos contrários à qualificação da multa de ofício. Todas as demais questões foram resolvidas conforme o voto da ilustre relatora.

(documento assinado digitalmente)
Neudson Cavalcante Albuquerque