



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

Processo n° 10980.003884/2005-34
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1301-002.186 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de janeiro de 2017
Matéria MULTA QUALIFICADA
Recorrente MIRAGE ENTRETENIMENTO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

MULTA QUALIFICADA. DCTF E DIPJ COM VALORES INFERIORES AOS REAIS. CONDUTA REITERADA.

A entrega de DCTF com valores sistematicamente inferiores àqueles efetivamente faturados e a apresentação de DIPJ com valores "zerados", em relação ao período fiscalizado, revelam o evidente intuito de fraude, amoldando-se à conduta tipificada no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, a atrair a multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, vigente à época dos fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo

Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Marcelo Malagoli da Silva e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

Relatório

Retornam os presentes autos para julgamento de questões remanescentes, em cumprimento ao acórdão nº 9101-00.560, prolatado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, às fls. 790/797 [numeração eletrônica, fls. 803/816], no julgamento de recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional.

Por bem reproduzir os fatos, trago à colação o relatório do referido acórdão para, em seguir, adotá-lo:

"Com base no permissivo do art. 5º, I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial em face de acórdão proferido pela extinta 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes assim ementado:

"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. "

O caso foi assim relatado pela Câmara recorrida, *verbis*:

"MIRAGE ENTRETENIMENTO S/A, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 702/722 da decisão prolatada às fls. 674/690, pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ - CURITIBA (PR), que julgou procedente Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e seus decorrentes, constante de fls. 614/639.

Consta do Auto de Infração que a Recorrente teve o seu lucro arbitrado de ofício em razão da escrituração mantida pelo mesmo ser imprestável para apuração do lucro real, conforme motivos expostos nos itens 1 a 8 fls. 619/620.

Ciente do lançamento, tempestivamente a contribuinte apresentou impugnação contra o auto de infração (fls. 644/663).

A autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente o Auto de Infração conforme decisão nº 8.739 de 30/06/05, cuja ementa reproduzo a seguir:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

Ementa: APREENSÃO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO ESTADUAL, DE ESCRITURAÇÃO INEPTA E DOCUMENTOS PRESCINDÍVEIS. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não ocorre cerceamento de defesa se a escrituração apreendida é absolutamente inepta para a apuração do lucro real e a contribuinte, além de não ter solicitado cópia dos documentos apreendidos, também não logra comprovar: (i) que estes poderiam evitar o arbitramento do lucro; e (ii) que sua apresentação poderia influir na apreciação do lançamento.

ESCRITURAÇÃO INEPTA. ARBITRAMENTO DO LUCRO. CABIMENTO.

O arbitramento do lucro é medida necessária quando, além de não existir o LALUR, a contribuinte apresenta apenas livro Diário com as seguintes irregularidades; (i) não registrado em Junta Comercial e (ii) escrituração vertida com inobservância do método de partidas dobradas, e imprestável para a apuração do lucro.

BINGO. SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL. CONCEITUAÇÃO

Por força do Decreto nº 3.659, de 2000, a exploração de jogos de bingo é serviço público de competência da União a ser executado diretamente pela Caixa Econômica Federal ou, indiretamente, por entidades desportivas por ela autorizadas, hipótese em que apenas a administração da sala de jogos poderá ser entregue a empresa comercial idônea.

EMPRESA QUE EXPLORA, SOB SUA RESPONSABILIDADE E POR SUA CONTA E RISCO, BINGO CLANDESTINO. CONCEITO DE RECEITA. PERCENTUAL DO LUCRO ARBITRADO.

Empresa não autorizada que explora, sob sua exclusiva responsabilidade e por sua conta e risco, atividade clandestina de bingo não executa serviço público contemplado no Decreto nº 3.659, de 2000. Por isso, é de se entender que todo o valor por ela arrecadado na venda de carteias materializa o auferimento de receitas, uma vez que a empresa se apoderou integralmente de tais valores, não efetuou qualquer dos repasses previstos no aludido

decreto, e tampouco existe contrato que a obrigue a repassar qualquer valor a entidade desportiva. Estando o percentual de arbitramento do lucro previsto na legislação, deve ser aplicado pelas autoridades fiscais sobre o total da receita auferida.

MULTA QUALIFICADA. APRESENTAÇÃO REITERADA DE DCTF E DIPJ OMITINDO OCORRÊNCIA DE FATOS GERADORES DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS.

A contribuinte que, tendo exercido continuamente suas atividades e se tornado sujeito passivo de obrigações tributárias, declara reiteradamente em DIPJ e DCTF, a ausência de movimento e de débitos, obra no propósito inequívoco de impedir ou retardar o conhecimento, pela autoridade administrativa, da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal. Por isso, sua conduta enseja a aplicação da multa de ofício qualificada.

DECORRÊNCIA.

Aplicam-se aos lançamentos decorrentes, no que for cabível, o que restar decidido relativamente ao lançamento matriz.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003

Ementa: LUCRO ARBITRADO. BASE DE CÁLCULO.

Após a vigência da Lei nº 9.430, de 1996, a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, na hipótese de arbitramento de lucro, deve ser calculada sobre a base de cálculo prevista em seu artigo 29.

DECORRÊNCIA.

Aplicam-se aos lançamentos decorrentes, no que for cabível, o que restar decidido relativamente ao lançamento matriz."

Ciente da decisão de primeira instância em 27/10/05 (AR fls. 696), a contribuinte interpôs recurso voluntário protocolizado às fls. 702 em 23/11/05, onde apresenta as seguintes alegações:

DO CONCEITO DE RECEITA BRUTA.

a) *O conceito de receita já está consagrado na doutrina e não pode ser confundido com a simples aquisição de disponibilidade financeira que nunca foi e nem constitui fato gerador de quaisquer tributos ou contribuições.*

b) *A venda de cartões de bingo constitui somente disponibilidade financeira momentânea e, em verdade, para a recorrente a aquisição desta disponibilidade constitui uma dívida ou responsabilidade da operadora para a realização do sorteio e, tanto é verdade que, se não for realizado o sorteio, os valores correspondentes as carteias devem ser devolvidos aos apostadores ou realização de novo sorteio.*

c) *Em verdade, esta disponibilidade financeira está sujeita a uma condição suspensiva até a realização do sorteio e entrega dos respectivos prêmios, a condição suspensiva é resolvida e a taxa de administração passa a ser uma disponibilidade econômica ou receita operacional.*

d) *Os prêmios pagos não constituem custos ou despesas operacionais. Não pode haver custos ou despesas operacionais sem que haja a correspondente receita operacional e como a receita operacional só se configura com a realização do sorteio e entrega do prêmio, a lógica está perfeita.*

e) *Antes da realização do sorteio, o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da carteia é o apostador que pode ceder, transferir ou vender as carteias para outros apostadores.*

f) *Alega ser sua receita relativa a taxa de administração e faz citações, a exemplo de consultas respondidas pela Secretaria da Receita Federal quanto a receitas de planos de saúde e de agências de viagem e turismo e jurisprudência sobre agências de propaganda.*

g) *Transcreve acórdãos do Conselho de Contribuintes que tratam de omissão de receitas em bingos.*

h) *Embora a autuada não tenha assinado o contrato de prestação de serviços em administração de sorteios da modalidade BINGO PERMANENTE com a Federação Paranaense de Hipismo, a impugnante observou a legislação vigente em especial o disposto no Decreto nº 3.659 de 14 de novembro de 2000.*

i) *Que o referido decreto, no artigo 14, estabelece a destinação dos recursos arrecadados em cada sorteio conforme segue:*

1 — Cinquenta e três por cento para a premiação, incluindo a parcela correspondente ao imposto de renda e outros eventuais tributos sobre a premiação.

2 — vinte e oito por cento para custeio de despesas de operação administração e divulgação;

3 - sete por cento para as entidades desportivas;

4 — quatro e meio por cento para a união; e,

5 — sete por cento para a Caixa. Entende ser a sua receita o percentual de 28%.

Do Arbitramento

A fiscalização arbitrou o lucro a 38,4% para o IRPJ e 12% da receita bruta para a CSLL com o que não concorda a Recorrente, pois se a venda de carteias fosse receita, deveria então ser de venda de mercadorias com coeficiente de arbitramento de 9,6%.

lucro só poderia ser arbitrado sobre a parcela da receita própria da pessoa jurídica excluindo-se os prêmios pagos e contabilizados devidamente identificados pela digna autoridade fiscal.

Da Multa Qualificada.

A fiscalização aplicou a multa qualificada de 150%, pelo fato de a autuada não ter apresentado a DCTF com a indicação de Imposto sobre a Renda na Fonte para recolhimento e classificou a conduta adotada pelo contribuinte como declaração inexata enquanto a decisão recorrida entendeu que a apresentação da DCTF ou DIRF, em valor menor que o devido De forma reiterada, constitui evidente intuito de fraude, dolo ou sonegação.

Alega que os casos de evidente intuito de fraude estão definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

É o Relatório."

O acórdão acima ementado deu provimento ao recurso voluntário do Contribuinte para cancelar integralmente as exigências relativas ao IRPJ e seus reflexos. Segundo o acórdão, (i) a atividade de bingos desenvolvida pela Contribuinte não seria clandestina, em decorrência de "expressa autorização da autoridade competente e no amparo de lei estadual"; (ii) ao contrário do que expressou a autoridade julgadora, "o Decreto nº 3.659/2000 se aplicava a autorizações pendentes e futuras, restando adequado que a Lei nº 11.035/95 e a nº 11.091/95 permitiam a competência aos Estados a autorizar o funcionamento de sorteios, inclusive bingos"; (iii) os valores correspondentes aos prêmios pagos em sorteios de bingo não deveriam integrar a tributação, "porquanto se tratam de valores repassados aos ganhadores e não integram a receita bruta da empresa"; (iv) por

abranger valores que não seriam receitas da contribuinte, o lançamento padeceria de vício em um de seus elementos essenciais, qual seja a quantificação do tributo; (v) o fato de apenas parte do período fiscalizado estar coberto pela autorização não ilidiria a conclusão anterior, já que a Fiscalização deveria ter dimencionado (sic) o lançamento "de forma adequada e sem dúvidas", o que não teria sido feito; (vi) em conclusão, pois, se parte da movimentação financeira poderia ter sido tributada, caberia à fiscalização ter apurado com precisão a base de cálculo, "descabendo, tanto com relação ao item anterior quanto a este, competência a este Colegiado para refazer ou promover outro lançamento para sanar as diferenças em sua origem ou refazer a exigência".

Em sede de recurso especial (fls. 751/758), argüi (sic) a Fazenda Nacional, em síntese, a contrariedade do acórdão recorrido à lei (Lei nº 9.615/98, Lei nº 9.981/2000, Lei nº 4.502/64 e art. 44, II da Lei nº 9.430/96) e à prova dos autos, sob o fundamento de que (i) a Contribuinte não desenvolveria atividades regulares de bingo na forma estabelecida pela legislação federal, já que não contaria com autorização competente, não teria se vinculado a nenhuma atividade desportiva e também não teria repassado os recursos apontados no art. 14 do Decreto n. 3.659/2000; e (ii) portanto, seria "absolutamente correto considerar que a receita da recorrida corresponde ao total que ingressou em seus cofres, sem deduções de qualquer espécie, e sem equipará-la a qualquer entidade desportiva que explore legalmente o serviço público de bingo". No mais, requer a manutenção da qualificação da multa de ofício, em vista da reiteração da conduta da Contribuinte de informar valores substancialmente inferiores àqueles que efetivamente deveriam ser declarados ao Fisco Federal.

O recurso especial foi admitido pelo Sr. Presidente do Colegiado a quo (Despacho nº 105-067/08 (fls. 764), ante a configuração, em tese, da alegada contrariedade do acórdão à lei e à prova dos autos. Foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

O recurso especial é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Cinge-se a discussão em saber se a Contribuinte desenvolve (ou não) atividade de bingo na forma regulamentada pelo Decreto nº 3.659/2000 e, por conseguinte, faria jus a ter considerado como receita tributável exclusivamente o percentual de 28% (vinte e oito por cento) das entradas (de recursos) respectivas nos termos do art. 14 do citado Decreto. Por outro lado, afastada a regularidade das atividades desenvolvidas pelo Contribuinte, correta estaria a autuação que tomou por base a integralidade dos ingressos da Contribuinte como receita tributável, já que esta estaria equiparada a um prestador de serviços ordinário.

Do exame da legislação e das provas colacionadas nos autos, entendo que o acórdão recorrido não andou bem ao reconhecer a regularidade das atividades desenvolvidas pela Contribuinte.

Conforme salientado em sede de relatório, o acórdão recorrido asseverou que a Contribuinte não desenvolveria atividades clandestinas de bingo pelo fato de ter sido autorizada pelo Serviço de Loteria do Estado do Paraná - SERLOPAR a atuar

como revendedor lotérico da modalidade denominada "TRIBINGO" (fls. 664). Segundo o acórdão recorrido, ainda, seria legítimo aos Estados Federados conceder autorização para funcionamento de bingos, nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça preponderante à época dos fatos.

Pois bem. Independentemente da discussão sobre a inconstitucionalidade (e respectivos efeitos de declaração) das leis que conferiam aos Estados poderes para conceder autorizações para funcionamento de bingos, em virtude da competência privativa da União Federal para tal finalidade (cf. reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal com eficácia vinculante por meio da Súmula n° 21), é certo que nos autos não há qualquer prova de que a atividade da Contribuinte referir-se-ia à exploração da modalidade lotérica denominada "TRIBINGO", à qual, por definição legislativa, difere da modalidade "bingo". Veja-se, no particular, texto da (já revogada) Resolução n° 27/2002 citada pelo acórdão recorrido, verbis:

"Publicado no Diário Oficial n° 6296 de 19 de Agosto de 2002

Súmula: Instituir o concurso de prognósticos na modalidade lotérica denominada de Tribingo Paranaense. Revoga a Resolução n°26/2002.

O SECRETÁRIO DE ESTADO DO GOVERNO, no uso de suas atribuições que lhe conferem o art. 90, inciso II, da Constituição Estadual,

a) Considerando que o art. 2° da Lei Federal n° 9.981, de 14 de julho de 2.000, revogou a partir de 31 de dezembro de 2.001, os arts. 59 a 81, da Lei Federal n.º 9.615, de 24 de março de 2.998, que tratavam da regulamentação de jogos de bingo;

b) Considerando que, em face dessa revogação, restou sem efeito as disposições da Resolução n.º 01/01, da Secretaria de Estado do Governo, de 8 de fevereiro de 2.001, a qual determinava ao Serviço de Loteria do Estado do Paraná - SERLOPAR que deixasse de credenciar, autorizar e fiscalizar a exploração de jogos de bingo no Estado do Paraná, passando essa responsabilidade à Caixa Econômica Federal, em razão de assim ter disciplinado a Lei Federal n° 9.615/98;

c) Considerando que a Lei Estadual n° 11.272, de 21 de dezembro de 1.995, em seu art. 3o, VII, determina que no desempenho de suas atividades compete ao SERLOPAR instituir novos jogos lotéricos com premiação mediante rateio ou prefixada estabelecida em regulamento próprio, baixado pelo Secretário de Estado a que estiver vinculado o SERLOPAR;

d) Considerando que a Lei Estadual n° 11.035, de 2 de janeiro de 1.995, alterada pela Lei Estadual n° 11.668, de 28 de janeiro de 1.997, refere-se a

sorteios da modalidade denominada "Bingo ", com premiação mediante rateio; e

e) Considerando, por fim, a intenção do SERLOPAR de instituir novo jogo lotérico com premiação prefixada, diferentemente da modalidade denominada "Bingo", que tem premiação mediante rateio;

RESOLVE:

*I - Instituir o concurso de prognósticos na modalidade lotérica denominada de **TRIBINGO PARANAENSE**, para ser operacionalizado, direta ou indiretamente, pelo Serviço de Loteria do Estado do Paraná - SERLOPAR, mediante premiação prefixada.*

II - Aprovar o seu Regulamento, na forma do ANEXO que integra a presente Resolução.

III - Revogam-se a Resolução nº 26/2002 e as demais disposições em contrário.

IV- Esta Resolução entra em vigor nesta data.

Curitiba, 19 de agosto de 2.002.

José Cid Campelo Filho

Secretário de Estado do Governo "

Não bastasse tal fato, que por si só seria suficiente para rejeitar as alegações da Contribuinte nesse particular, note-se, ainda, ser inverossímil que a Contribuinte tenha explorado a modalidade Tribingo no período a que se refere o auto de infração, pois (i) citada autorização apenas foi a ela concedida em 14.10.2002 (diga-se, após a Fiscalização ter obtido confirmação da SERLOPAR em 11.09.2002 de que a Contribuinte não possuía autorização até aquela data) e foi revogada pelo Governador do Estado em 09.04.2003 (cf. Decreto n. 1.046/2003); e (ii) a instalação de máquinas e equipamentos (auditados pelo Estado) indispensáveis à exploração das atividades certamente não é realizada na data em que concedida o certificado, mas, ao contrário, demanda certo tempo para ser realizada e viabilizar regular funcionamento do estabelecimento. O lançamento, por sua vez, refere-se aos 4 trimestres de 2002 e os 2 primeiros trimestres de 2003.

Tal circunstância também não passou despercebida à Delegacia Regional de Julgamentos no exame da escrituração acostada aos autos. Veja-se, nesse sentido, trecho da decisão de primeira instância, verbis:

"E relevante destacar que, em 30/09/2002, a contribuinte extinguiu o saldo da conta "2.1.01.004.0007-5 — federação Paranaense de Hipismo" transferindo o valor respectivo (R\$ 14.714,52) para a conta "3.1.01.003.0003-3 - Outras Receitas", conforme se vê às fls. 029 do seu livro diário (Anexo II). Já o saldo da 'dívida' supostamente reconhecida na conta

"2.1.01.004.0006-3 - Órgão Regulador" foi extinto por lançamentos em 21/10/2002 e 01/11/2002, quando a impugnante recolheu taxas de credenciamento alusivas ao Tribingo, que se refere a vendas de cartelas do bingo eletrônico promovido pela Serlopar, e nada tem a ver com as vendas de cartelas de bingos promovidos pela própria impugnante". (grifos nossos)

Não se diga, outrossim, que as atividades de bingo desenvolvidas pela Contribuinte estariam albergadas pela legislação federal, em especial o Decreto nº 3.659/2000. Para que este voto não se alongue em demasia nesse particular, diga-se que é fato incontroverso o de que a Contribuinte deixou de celebrar contrato com entidade desportiva regularmente credenciada pelo Poder Executivo Federal ou a Caixa Econômica Federal, tal como determina o art. 6, VI do citado Decreto, verbis:

Art. 6º Caso a administração do bingo eventual ou permanente seja entregue à empresa comercial, a entidade desportiva juntará ao pedido de autorização, além daqueles previstos no art. 5a deste Decreto, os seguintes documentos:

VI - cópia do instrumento de contrato firmado entre a entidade desportiva e a empresa administradora, cujo prazo máximo será de dois anos, renovável por igual período, sempre exigida a forma escrita.

Além disso, há provas nos autos de que a Contribuinte jamais fez qualquer repasse de valores a entidade desportiva ou à Caixa Econômica Federal, conforme referido no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 629 a 636) e no trecho da decisão de primeira instância acima citado. Sobre o ponto, esta ainda complementa, verbis:

"Significa, portanto, que a contribuinte reconheceu expressamente que o valor que supostamente seria devido à Federação Paranaense de Hipismo, em verdade, lhe pertencia, tanto que foi incorporado às suas receitas. Quanto ao valor que supostamente seria devido ao órgão regulador (Caixa Econômica Federal), seu saldo foi utilizado para justificar o pagamento de taxas devidas para outra entidade, a Serlopar. A conclusão, portanto, é que os registros dessas dívidas — ou provisões como a elas se refere a impugnante — são absolutamente inconsistentes. Todo o valor arrecadado pela impugnante, portanto, lhe pertencia, e a contabilização em contas do passivo foi apenas um disfarce para alterar a verdadeira natureza do ingresso dos recursos em seu Caixa."

Fixada a premissa sobre a clandestinidade dos serviços prestados pela Contribuinte, entendo, tal como a decisão de primeira instância, ser incorreta a pretensão da contribuinte de que se considere que sua receita seja somente aquela que seria cabível, se estivesse exercendo a atividade legalmente, por conta e risco de uma terceira entidade, e estivesse também dando à arrecadação a destinação prevista na lei. Tal fato, acrescido da manifesta incerteza sobre os lançamentos feitos a título

de pagamentos de prêmios, torna imperioso considerar que a base de cálculo dos tributos lançados deve corresponder aos ingressos financeiros da Contribuinte, sem qualquer dedução e sem equipará-la a qualquer outra entidade que desenvolva regularmente atividades de bingo. Sobre o ponto, ainda, vale citar outro trecho da decisão de primeira instância, cujos fundamentos servem perfeitamente como razão de decidir, verbis:

"Conforme ficou demonstrado, esta contribuinte não pode ser equiparada nem às entidades esportivas que exploram regularmente a atividade de bingos, e nem às empresas que, por força de vínculo contratual regula, administram salas de jogos na condição de contratadas por entidades desportivas. Por isso, deve ficar bem claro que, neste caso concreto, descabe perquirir se a receita de entidades que operam o serviço público de bingos, para os fins incidência tributaria. Essa indagação somente seria relevante se esta contribuinte estivesse exercendo a atividade de bingo na forma legal, sujeitando-se à fiscalização oficial pertinente e efetuando os repasses previstos na legislação, o que a toda evidência não ocorreu.

Nenhuma dúvida existe de que os totais que ingressaram em seus cofres devem ser considerados como o total de sua receita. Para esse fim, é irrelevante o fato de haver eventualmente distribuído prêmios aos seus clientes apostadores. Tais valores, se é que foram efetivamente pagos, equivalem aos custos de qualquer empreendimento comercial, industrial ou prestador de serviços. Assim como não é lícito àqueles, em se tratando de lucro arbitrado, deduzir tais custos de sua receita, também à contribuinte nenhuma razão autoriza tal dedução. Por tal razão, o total arrecadado deve compor suas receitas para todos os fins tributários. Sobre essa receita deve ser aplicado o percentual de arbitramento previsto na legislação para as empresas prestadoras de serviço (38,4%), posto que a impugnante não vendia mercadorias e tampouco as industrializada. Correto, portanto, o lançamento."

Entendo que também não há que se fazer reparos ao percentual de arbitramento de lucro utilizado nos lançamentos (38,4% e 12% para IRPJ e CSLL, respectivamente). No ponto, não pairam dúvidas no sentido de que as atividades de bingo representam efetiva prestação de serviços e, como tal, devem ser tributadas. Tal assertiva é ratificada pela vigente Lei Complementar nº 116/03 (item 19 da lista de serviços).

Por fim, entendo que a qualificação da multa deve ser mantida.

Filiei-me no passado à corrente jurisprudencial que assentava o entendimento de que a apresentação de declaração pelo Contribuinte de valores inferiores aos apurados, por si só, não seria suficiente para justificar a qualificação da multa de

ofício aplicada no lançamento, independentemente do montante dos valores que deixavam de ser declarados ou da quantidade de anos-calendário, em vista do fato de esta se caracterizar em mera "declaração inexata" do contribuinte.

Contudo, refletindo melhor sobre a questão, parece-me que a prática de ocultar do fisco, mediante apresentação de declaração de valor muito inferior a do efetivo montante da obrigação tributária principal, para eximir-se de seu pagamento, sem qualquer justificativa pelo contribuinte, constitui fato que evidencia intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 71 da Lei n. 4.502/64.

In casu, o Contribuinte apresentou DCTF's com valores sistematicamente inferiores àqueles efetivamente faturados, como também apresentou DIPJ's zeradas em relação ao período autuado. Essa conduta do contribuinte levou a Fiscalização a (acertadamente) lavrar a autuação com multa qualificada, nos termos do art. 44, II da Lei nº 9.430/96, assim redigido à época dos fatos, verbis:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv n"303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº351, de 2007)

(...)

*II - cento e cinquenta por cento, **nos casos de evidente intuito de fraude**, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. "*

Por sua vez, dispõem os arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, verbis:

"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.

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.

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. "

Desinfluente o fato de os livros fiscais do Contribuinte estarem correta e devidamente escriturados, o que sequer ocorre no caso. No meu entender, a falta de escrituração de receitas ou a dita "conduta reiterada" são apenas algumas das inúmeras formas de o julgador inferir a presença de dolo do agente no caso concreto. Na hipótese, a relevância dos montantes apurados pela Fiscalização, a entrega de declarações "zeradas" e a ausência de justificativa pelo contribuinte no tocante à acusação de omissão de receitas são indicativos seguros da intenção deste de ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador; conduta esta tipificada no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

O entendimento consubstanciado nesse voto encontra respaldo na recente jurisprudência desta Corte Administrativa. Cite-se, por oportuno, ementa de acórdão proferido pela extinta Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes sobre o tema, verbis:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE. - Os argumentos da autuada para sustentar nulidade dos lançamentos devem ser rejeitados, quando as provas dos autos mostrarem o contrário do alegado. Da mesma forma este Colegiado não acolhe alegações de nulidade, quando os argumentos destoam de pacífica e conhecida jurisprudência da casa.

IRPJ - DECADÊNCIA - CONTAGEM DO PRAZO - Na existência de dolo, a regra de decadência do IRPJ, desloca-se do art. 150 do CTN para o art. 173 do CTN, hipótese em que o prazo tem início no 1º dia do exercício seguinte àquele em que o tributo era exigível. Para os fatos geradores trimestrais, entende-se por exercício, para fins de contagem do prazo de decadência a que se refere o art. 173 do CTN, o ano-calendário seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Assim, as exigências relativas aos fatos geradores trimestrais ocorridos em 31.03.99; 30.06.99 e 31.10.99 devem ser canceladas. O tributo, cujo fato gerador ocorreu em 31.12.99, poderia ser exigido a partir de 1º de janeiro de 2000, logo o prazo decadencial inicia-se Iode janeiro de 2001.

CSLL - DECADÊNCIA - A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4o, da Constituição Federal, têm natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSLL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que se refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4º.

IRPJ/CSLL - ARBITRAMENTO DO LUCRO - RECEITA BRUTA CONHECIDA A PARTIR DE DOCUMENTOS DE EXPORTAÇÃO - VALIDADE - É válido lançamento fiscal para exigência dos tributos e contribuições tendo como base o lucro arbitrado a partir de receitas auferidas, provadas por regulares documentos de exportação (Notas Fiscais, Conhecimentos de Embarque e Registros no Siscomex), não tendo o contribuinte apresentado elementos materiais capazes de afastar a conclusão fiscal.

MULTA QUALIFICADA - SONEGAÇÃO PATENTE - Auferir vultosas receitas de exportação sem declará-las à administração tributária e sem qualquer pagamento de tributos e contribuições, escondendo-as mediante apresentação de Declaração de Inatividade é conduta dolosa que se amolda perfeitamente à figura delituosa da sonegação, justificando a qualificação da penalidade.

Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do IRPJ nos três primeiros trimestres de 1999. Pelo voto de qualidade, ACOLHER a preliminar de decadência da CSLL nos três primeiros trimestres de 1999, vencidos os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima, Luiz Martins Valero (Relator) e Jayme Juarez Grotto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Marcos Vinícius Neder de Lima - Presidente.

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento e determinar o retorno dos autos ao Colegiado a quo para exame das demais questões de mérito (**multa qualificada, notadamente**).” (grifei)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais deu provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, interposto para hostilizar a decisão de segunda instância que decretara o cancelamento integral das exigências relativas ao IRPJ e CSLL. Tais foram as razões que emprestaram suporte à decisão recorrida:

(i) a atividade de bingos, exercida pela recorrente, não seria clandestina, em decorrência de "expressa autorização da autoridade competente e no amparo de lei estadual";

(ii) ao contrário do que expressara a autoridade julgadora de primeira instância, o Decreto nº 3.659/2000 se aplicava a autorizações pendentes e futuras, uma vez que a Lei nº 11.035/95 e a Lei nº 11.091/95 atribuíam competência aos Estados para autorizar o funcionamento de sorteios, inclusive bingos";

(iii) os valores correspondentes aos prêmios pagos em sorteios de bingo não deveriam integrar a tributação, "porquanto se tratam de valores repassados aos ganhadores e não integram a receita bruta da empresa";

(iv) por abranger valores que não seriam receitas da recorrente, o lançamento padeceria de vício em um de seus elementos essenciais, a quantificação do tributo;

(v) o fato de apenas parte do período fiscalizado estar coberto pela autorização não ilidiria a conclusão anterior, já que a Fiscalização deveria ter dimensionado o lançamento "de forma adequada e sem dúvidas", o que não teria sido feito;

(vi) se parte da movimentação financeira poderia ter sido tributada, caberia à Fiscalização ter apurado com precisão a base de cálculo, "descabendo, tanto com relação ao item anterior quanto a este, competência a este Colegiado para refazer ou promover outro lançamento para sanar as diferenças em sua origem ou refazer a exigência".

Deve-se ter em conta, entretanto, que os autos de infração de IRPJ e CSLL, cancelados por força da decisão de segunda instância, foram lavrados para a constituição das exigências dos aludidos tributos, aos quais somaram-se as respectivas multas, aplicadas de ofício, e os juros moratórios à taxa SELIC, conforme fls. 614/628.

Mostrando-se inconformada com a pretensão fiscal, a recorrente apresentou impugnação administrativa à autoridade julgadora de primeira instância, às fls. 644/663, na oportunidade em que expôs linha de defesa em contestação, no mérito, à aferição de sua receita bruta pela Fiscalização, ao arbitramento do lucro e à incidência da multa qualificada de 150%.

Com o desprovimento da impugnação, restou-lhe recorrer ao CARF ao intento de ver reformado o acórdão da Delegacia de Julgamento. Nessa oportunidade, insurgiu-se novamente contra o critério de acordo com o qual a Fiscalização apurou sua receita bruta. No ensejo, também atacou o arbitramento do lucro e a imposição de multa qualificada, como já o fizera na etapa anterior, quando da impugnação.

É de se notar que, no julgamento do recurso voluntário, a Turma não avançou no exame da multa qualificada, pois derrubou os lançamentos com esteio no entendimento de que a Fiscalização efetuara os lançamentos de ofício para cobrar os citados tributos sobre verbas que não seriam receitas da recorrente. Com o cancelamento das exigências relativas ao IRPJ e à CSLL, desfez-se a base sobre a qual se calcula a multa de ofício, motivo pelo qual tornara-se desnecessário tratar da questão suscitada pela recorrente, no recurso voluntário, alusiva à sanção. Diante disso, não poderia a Câmara Superior julgar a matéria referente à punição aplicada, no julgamento do recurso especial, considerando que o tema não fora apreciado pela instância *a quo*.

No entanto, assoma-se o que parece constituir contradição da Câmara Superior, pois o Colegiado expôs fundamentação suficiente à manutenção da multa qualificada,

malgrado a deliberação final no sentido de determinar o retorno dos autos para a Turma recorrida examinar as demais questões de mérito, "notadamente", a multa qualificada.

Sou da opinião de que o relator não estava alheio às limitações à cognoscibilidade recursal. Tanto é assim que propôs a baixa dos autos para julgamento de questões que não haviam sido apreciadas pela Turma recorrida. Como já se destacou, a Turma recorrida não adentrou no mérito da multa qualificada, que é um acessório ao tributo exigido no auto de infração. Ora, se a autoridade julgadora se convenceu de que a cobrança do tributo era indevida, seria irrazoável a discussão em torno dos valores acessórios, calculados com base no principal, que fora objeto da decisão administrativa anulatória.

Em meu entendimento, o pronunciamento do relator, sobre a multa qualificada, não constitui a *ratio decidendi* e, sim, afirmação feita de passagem com a finalidade meramente retórica, um componente marginal ao argumento geral, algo dito a propósito do caso concreto, o denominado *obiter dictum*.

Como se sabe, *ratio decidendi* são os fundamentos que suportam a decisão, a essência da tese jurídica acolhida pelo julgador, suficiente para decidir o caso concreto (*rule of the law*). Os comentários lançados pelo relator, no julgamento do recurso especial, referentes à multa qualificada, não surtem a menor influência sobre a procedência das exigências do IRPJ e da CSLL. No caso em exame, a validade de tais exigências não se subordina à procedência da sanção aplicada, mas a procedência da sanção aplicada se subordina, embora não exclusivamente, à validade daquelas exigências. Se o relator nada dissesse sobre a multa qualificada, em nada reduziria a força dos argumentos que aduzira para a reforma do acórdão recorrido, que nem de longe tangenciou a questão sobre a legalidade da multa qualificada. Perceba-se, a propósito, alguns desses argumentos erigidos pelo relator, que os conjugou para fundamentar a decisão de prover o recurso especial:

a) "é certo que nos autos não há qualquer prova de que a atividade da Contribuinte referir-se-ia à exploração da modalidade lotérica denominada "TRIBINGO""; (grifei)

b) "Não bastasse tal fato, que por si só seria suficiente para rejeitar as alegações da Contribuinte nesse particular, note-se, ainda, ser inverossímil que a Contribuinte tenha explorado a modalidade Tribingo no período a que se refere o auto de infração, pois

(i) citada autorização apenas foi a ela concedida em 14.10.2002 (diga-se, após a Fiscalização ter obtido confirmação da SERLOPAR em 11.09.2002 de que a Contribuinte não possuía autorização até aquela data) e foi revogada pelo Governador do Estado em 09.04.2003 (cf. Decreto n. 1.046/2003); e (grifei)

(ii) a instalação de máquinas e equipamentos (auditados pelo Estado) indispensáveis à exploração das atividades certamente não é realizada na data em que concedida o certificado, mas, ao contrário, demanda certo tempo para ser realizada e viabilizar regular funcionamento do estabelecimento;" (grifei)

c) "Não se diga, outrossim, que as atividades de bingo desenvolvidas pela Contribuinte estariam albergadas pela legislação federal, em especial o Decreto nº 3.659/2000..."; (grifei)

d) "...diga-se que é fato incontroverso o de que a Contribuinte deixou de celebrar contrato com entidade desportiva regularmente credenciada pelo Poder Executivo

Federal ou a Caixa Econômica Federal, tal como determina o art. 6, VI do citado Decreto...” (grifei);

e) “...há provas nos autos de que a Contribuinte jamais fez qualquer repasse de valores a entidade desportiva ou à Caixa Econômica Federal...” (grifei)

f) “...Tal fato, acrescido da manifesta incerteza sobre os lançamentos feitos a título de pagamentos de prêmios, torna imperioso considerar que a base de cálculo dos tributos lançados deve corresponder aos ingressos financeiros da Contribuinte, sem qualquer dedução e sem equipará-la a qualquer outra entidade que desenvolva regularmente atividades de bingo.”

Por outro lado, os juízos acessórios sobre a multa qualificada são completamente irrelevantes para a decisão que determinou a cobrança do IRPJ e da CSLL. O caráter *obter dictum* que lhes é próprio não lhes confere a menor importância sobre o conteúdo do provimento da Câmara alta.

Nada impede, entretanto, em sede de recurso voluntário, o aproveitamento daqueles mesmos fundamentos, lançados pela Câmara Superior em caráter *obter dictum*, para serem tomados, dessa feita, como razões de decidir para a manutenção da multa qualificada.

Veja-se que a recorrente, quanto à multa qualificada, manifestou que a autoridade de primeira instância entendera que a apresentação de DCTF ou DIRF, com valor menor que o devido, de forma reiterada, constitui evidente intuito de fraude, o que não se sustenta, segundo alega, em face da circunstância de que tais declarações não mantêm qualquer implicação com o fato gerador da obrigação principal, já que não passam de meras obrigações acessórias cuja finalidade é o controle da arrecadação. Nesse rumo, assinala que os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 não se compadecem com a idéia de que o simples descumprimento de obrigação acessória seja acolhido na amplitude do chamado evidente intuito de fraude, antes advertindo que sua conduta está adequada ao conceito de declaração inexata, mencionada no artigo 841 do RIR/99, o que é bastante para repelir a presunção de fraude, sonegação ou conluio.

Tais alegações, em sede de recurso voluntário, não surtem o efeito esperado pela recorrente, à vista dos fatos apurados pela Fiscalização, constantes do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, às fls. 635/636:

“Como já dito anteriormente, não houve entrega de DCTF relativas aos trimestres de 2002 e 1º trimestre de 2003, e as relativas aos trimestres de 2003, entregue, não apresentam débito de tributo devido. Considerando que a declaração do contribuinte em DCTF confere liquidez e certeza à obrigação tributária, em relação aos trimestres de 2003 houve declaração inexata por parte do contribuinte de forma proposital e reiterada.

Quanto às informações prestadas nas DIPJ 2004 e DIPJ 2003, apresentam valores totalmente zerados, caracterizando, da mesma forma, declaração inexata por parte do contribuinte de forma proposital e reiterada.

A efetivação de diversos lançamentos contábeis nas contas 21010040006 e 21010040007, feitos reiteradamente no curso do período-base de apuração do tributo e desprovidos de qualquer prova documental da sua exigibilidade caracteriza omissão de receita, conforme determina o artigo 40 da Lei nº 9.430/96.

Houve, ainda, a omissão sistemática de parte das receitas com vendas de cartelas de jogo de bingo, ao se deduzir desta receita, além dos repasses referidos no parágrafo anterior, os prêmios distribuídos e o IRF sobre referidos prêmios constatando-se, também, que referida receita foi contabilizada na conta CAIXA sem a devida

contrapartida de receita, conforme DIÁRIO apresentado às folhas 293/340, em desacordo com as normas contábeis.

Considerando que as declarações inexatas em DCTF e DIPJ apresentadas pelo contribuinte, que as propositais omissões das mesmas, quando sabidamente devidas suas apresentações, e, ainda, que às sistêmicas omissões de receitas acima citadas caracterizam ações ou omissões tendentes a modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante devido ou diferir o seu pagamento, aplicamos a multa majorada de 150%, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, pela evidente configuração de intuito de fraude, já que tipifica a intenção dolosa de omitir receita tributável.”

Como se adiantou nas linhas precedentes, valho-me das palavras já redigidas pela instância *ad quem* para a composição dos argumentos que, na presente instância, substantivam as razões de decidir da negativa à recorrente. Portanto, pedindo licença ao ilustre relator da Câmara Superior, reproduzo-as para a construção dos fundamentos deste voto, *verbis*:

“In casu, o Contribuinte apresentou DCTF's com valores sistematicamente inferiores àqueles efetivamente faturados, como também apresentou DIPJ's zeradas em relação ao período autuado. Essa conduta do contribuinte levou a Fiscalização a (acertadamente) lavrar a autuação com multa qualificada, nos termos do art. 44, II da Lei nº 9.430/96, assim redigido à época dos fatos, *verbis*:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº351, de 2007)

(...)

*II - cento e cinquenta por cento, **nos casos de evidente intuito de fraude**, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. "*

Por sua vez, dispõem os arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, *verbis*:

"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.

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.

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. "

Desinfluente o fato de os livros fiscais do Contribuinte estarem correta e devidamente escriturados, o que sequer ocorre no caso. No meu entender, a falta de escrituração de receitas ou a dita "conduta reiterada" são apenas algumas das inúmeras formas de o julgador inferir a presença de dolo do agente no caso concreto. Na hipótese, a relevância dos montantes apurados pela Fiscalização, a entrega de declarações "zeradas" e a ausência de justificativa pelo contribuinte no tocante à acusação de omissão de receitas são indicativos seguros da intenção deste de ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador; conduta esta tipificada no art. 71 da Lei nº 4.502/64."

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator