



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.002043/2009-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.551 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2021
Recorrente TRANSOLMAR TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

INCONSTITUCIONALIDADE

Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa, a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade das leis, tarefa privativa do Poder Judiciário.

NULIDADES DO LANÇAMENTO

Não tendo ocorrido qualquer das hipóteses previstas no art. 59 e preenchidos os requisitos formais do art. 10, ambos do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento.

ÔNUS DA PROVA.

As alegações da defesa devem vir acompanhadas das respectivas provas dos fatos modificativos da pretensão fazendária.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. INEXATIDÕES NA BASE DE CÁLCULO.

Os valores creditados em conta de depósito bancário, cuja origem não seja devidamente comprovada pelo contribuinte, presumem-se como sendo receitas omitidas.

ARBITRAMENTO.

Adequado o arbitramento do lucro da pessoa jurídica quando o contribuinte, regularmente intimado, não apresenta escrituração contábil/fiscal regular, nem livro caixa.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. Mantém-se a multa qualificada, no percentual de 150%, quando configurado o intuito de fraude visando a sonegação de tributos.

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)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão n. 10-21.241 da 1ª Turma da DRJ/POA, cujo relatório peço vênia para reproduzir:

A empresa acima identificada sofreu procedimento fiscal para verificação do cumprimento das obrigações tributárias do IRPJ e CSLL, relativo ao ano-calendário de 2004.

1.1. Segundo descrito no Relatório de Ação Fiscal, de fls. 2834 a 2841, a autuada tinha como atividade principal o transporte rodoviário de cargas; exceto produtos perigosos e mudanças. Em relação ao ano fiscalizado, de 2004, foi constatado também que a empresa entregou “Declaração de Inatividade”, conforme demonstra a cópia da declaração, entregue pela empresa, de fls. 307.

1.2. Inicialmente, a empresa foi intimada, em 03/06/2008, mediante Termo de Início de Fiscalização, fls. 04/05, a apresentar diversos documentos, dentre eles, os livros Fiscais e Contábeis, além dos extratos bancários com a movimentação financeira. Não tendo entregue a documentação solicitada, a empresa foi novamente intimada a fazê-lo, em 18/07/2008, mediante Termo de Reintimação, de fls. 06/07.

1.3. Tendo Reincidido na não entrega dos documentos solicitados, não restou outra alternativa à fiscalização, para o prosseguimento das verificações fiscais, o encaminhamento da “Requisição de Informações de Movimentação Financeira” do contribuinte fiscalizado ao Banco do Brasil, Banco Bradesco e Banco do Estado do Rio Grande do Sul, conforme documentos das fls. 09 a 14.

1.4. De posse dos extratos bancários com a movimentação financeira do fiscalizado enviados pelo Banco Bradesco e pelo Banco do Estado do Rio Grande do Sul, de fls. 18 a 218, o contribuinte foi intimado, conforme Termo de Intimação, de fls. 219/220 e 222/223, a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, e de forma individualizada, a origem dos recursos que ingressaram nas contas bancárias dos referidos bancos, além de comprovar se tais recursos já teriam sido oferecidos à tributação.

1.5. Em resposta à intimação, a empresa, mediante correspondência do seu procurador, de fls. 239/240, informa que os valores que transitaram em suas contas bancárias referem-se ao repasse de valores pelos serviços de transporte realizados por terceiros, dos quais faz a intermediação. Quanto aos serviços de transporte realizados com a frota própria, anexa cópias da GIAS mensais entregues à Secretaria da Fazenda do Estado do RS, de fls 241 a 264, comprovando o faturamento, bem como relação dos “Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas - CRTC”, relativo ao ano de 2004, de fls. 265 a 306, reconhecendo ter auferido como receita nesse ano, um total de R\$ 3.024.969,60, informando ainda que tal receita não foi objeto de tributação.

1.6. Em 10/12/2008, a autuada foi novamente intimada, fls. 313/314, a esclarecer se os valores dos CRTCs entregues à fiscalização e mencionados no item anterior estariam inclusos na movimentação financeira de suas contas bancárias, Banco Bradesco e Banco do Estado do Rio Grande do Sul, antes mencionadas. Em que pese o pedido de prorrogação para atendimento da intimação efetuado pelo contribuinte, fls. 315, o mesmo não logrou fazê-lo, deixando de esclarecer o solicitado pela fiscalização, ou seja,

se os CRTCS compunham a movimentação financeira bancária e a origem dos valores dos depósitos bancários, tudo conforme explanado no Relatório Fiscal, fls. 2836.

1.7. À vista dos dados e documentos disponíveis, a fiscalização considerou a ocorrência de duas infrações à legislação tributária:

a) omissão de receita apurada em razão de depósitos bancários existentes nos Bancos Bradesco e Banrisul, sem origem comprovada, no valor total de R\$ 6.376.131,90; conforme planilha da fl. 2837; e b) receita operacional omitida relativa à receita de prestação de serviços de transporte constante dos respectivos CRTCS, entregues pelo contribuinte, planilhas de fls. 335 a 377 e cópias de documentos de fls. 378 a 2.714, no valor de R\$ 3.032.801,68, planilha de fls. 2838.

1.8. Na sequência, o agente fiscal procedeu à lavratura dos Autos de Infração do IRPJ e reflexos, para a exigência de créditos tributários relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica -IRPJ, de fls. 2906/2907 e anexos, no valor de R\$ 511.341,20, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, de fls. 2937/2938, no valor de R\$ 263.117,95, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de fls. 2928/2929 e anexos, no valor de R\$ 734.412,72 e Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, de fls. 2917/2918 e anexos, no valor de R\$ 159.122,34. O total do crédito tributário apurado foi de R\$ 1.667.994,21, calculado até 27/02/2009, aí incluídos os acréscimos legais de juros de mora com base na taxa Selic e da multa de ofício, nos percentuais de 75% e 150%, conforme o tipo de infração.

1.9. Os enquadramentos legais das infrações encontram-se nas fls. 2909/2910, 2921, 2932 e 2941, e dos acréscimos legais, nas fls. 2904/2905, 2916, 2927 e 2935/2936.

1.10. Em relação às receitas de transporte omitidas, constante dos CRTCS, foi aplicada a multa qualificada de 150%, com enquadramento legal no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por ter ocorrido as hipóteses definidas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, uma vez que ficou caracterizada fraude, com a intenção do contribuinte em sonegar tributos, ao apresentar “Declaração de Inativo”, quando houve o auferimento de receita pela prestação de serviços de transporte constantes dos CRTCS, por ele emitidos, no mesmo período, fato que foi reconhecido pelo próprio contribuinte durante o procedimento fiscal.

1.11. Foi formalizado processo de Representação Fiscal para fins Penais, de nº 11080.002042/2009-03, apensado ao presente, por ter ocorrido, em tese, crime contra a ordem tributária previsto no art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

2. Irresignada, a empresa impugnou tempestivamente as exigências, mediante arrazoado, de fls. 2947 a 2960, subscrita por procuradores, instrumento de fls. 2961.

2.1. Inicialmente, a impugnante discorre a respeito das atividades por ela desenvolvidas. Diz que possuía uma frota limitada de veículos, que não atendia a demanda, e que por essa razão, terceirizava o transporte de determinados lotes de mercadorias, agindo apenas como gestora dos serviços de transporte, dos quais recebia os valores devidos em suas contas bancárias, repassando-os, posteriormente, aos efetivos prestadores de serviço. Menciona que emitia os CRTCS pela realização dos serviços de transporte, os quais englobavam os serviços com veículos próprios, bem como os de terceiros. Dessa forma, conclui que parte das receitas consideradas pela fiscalização na verdade não lhe pertencem, cujos valores apresenta relacionados em planilha, de fls. 3016/3017, onde diz serem os serviços terceirizados, no montante de R\$ 2.147.084,42.

2.2. Prossegue, dizendo que a prestação de serviços eram todos pagos mediante depósitos bancários, nos Bancos Bradesco e Banrisul, via TED ou por DOC, muitas vezes feitos de forma cumulativa, reunindo vários CRTCS. Junta amostra de CRTCS por ela emitidos e extratos bancários do Banco Bradesco, de fls. 2964 a 3015, apontando a ligação entre os valores da prestação dos serviços de transporte e os respectivos depósitos bancários para pagamento dos mesmos. Dessa forma, julga ter comprovado que toda a receita proveniente dos CRTCS encontra-se na movimentação financeira bancária.

2.3. Prossegue, afirmando que parte dos valores depositados no Banco Bradesco eram posteriormente transferidos, via TED ou mediante saques de cheques em espécie, para a conta da mesma empresa no Banco Banrisul, os quais serviam para o pagamento de transportadores terceirizados e de despesas administrativas. Junta extratos bancários do Banco Bradesco, de fls. 3018 a 3044, que comprovariam tal afirmação, entendendo que a movimentação financeira bancária, apurada pela fiscalização, ao somar as movimentações dos dois bancos, estaria sendo considerada em duplicidade.

2.4. Invoca a inconstitucionalidade do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, base legal da presunção da omissão de rendimentos, que instituiu nova modalidade de fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas, ao tributar as receitas e não o lucro, matéria de competência de Lei Complementar, nos termos do an. 146, III, letra “a”, da Constituição Federal de 1988. Na seqüência, a impugnante alega que seria ilegal o lançamento efetuado com base em depósitos bancários previsto no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, sem estabelecer um elo de ligação entre os depósitos e os fatos geradores que pretende tributar. Alega que fiscalização deveria ter feito uma depuração das contas bancárias, com a exclusão dos valores de cheques devolvidos, dos TEDs, dos empréstimos tomados (adiantamento de créditos) depósitos em espécie, que o impugnante apresenta agora, juntando à impugnação planilha com as respectivas depurações, de fls. 3045 a 3052.

2.5. Além disso, entende que o agente fiscal considerou duas infrações, os valores dos depósitos bancários e os valores das receitas dos CRTCS, esquecendo-se que estes últimos transitaram nas contas bancárias já referidas, o que caracterizaria uma tributação dos mesmos valores, também em duplicidade. Transcreve jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes a respeito da matéria. Com relação à multa qualificada, no percentual de 150%, aplicada exclusivamente neste item, em relação às receitas provenientes dos CRTCS, alega que a mesma deve ser afastada porque, como teria sido demonstrado nos itens anteriores, tais receitas estão incluídas na movimentação financeira bancária, que sofreram a penalização com multa de 75%.

2.6. Além disso, tratando-se de IRPJ e CSLL, entende o impugnante que não se poderia tributar os valores das movimentações financeiras bancárias sem que se excluísse os valores das respectivas despesas, chegando-se assim ao conceito de lucro efetivamente auferido, base de cálculo dos tributos referidos.

2.7. Ainda, aponta erro de soma no quadro elaborado pela fiscalização referente aos depósitos bancários do mês de dezembro de 2004, cujo valor correto é de R\$ 677.634,99, e não de R\$ 677.688,99 que consta no quadro da fl. 2837, o que resulta numa diferença de R\$ 54,00 em prejuízo do impugnante.

2.8. Por todas as razões acima apontadas julga o impugnante que os Autos de Infração encontram-se viciados e passíveis de nulidade.

2.9. Conclui requerendo seja considerados nulos os Autos de Infração pelos vícios apontados ou, caso não seja esse o entendimento, que se considere como rendimentos na movimentação financeira bancária, apenas os valores dos CRTCS, afastando-se a multa qualificada de 150%.

É o relatório.

O Acórdão recorrido, às fls. 3105/3119, em voto vencedor, sintetizou suas conclusões da seguinte forma:

i) os autos de infração não padecem de vício de nulidade e foram lavrados em consonância com a legislação que rege a matéria; ii) esta autoridade julgadora administrativa não tem competência para o exame de inconstitucionalidade de lei; iii) as provas para combater o lançamento efetuado devem ser apresentadas até a fase impugnatória; iv) de acordo com expressa disposição legal, caracteriza omissão de receita os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprova,

mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações; v) a receita de serviços constante dos CRTCS devem ser tributadas, porque não houve a comprovação de que as mesmas estariam incluídas nos valores creditados em conta de depósito bancário; vi) cabível a aplicação de multa qualificada se caracterizada a prestação de declaração falsa com a intenção de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência dos fatos geradores e da condição pessoal do contribuinte.

Seguiu para dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, julgando parcialmente procedentes os lançamentos, cancelando o valor de R\$ 55.757,36 de crédito tributário, mais multa de ofício qualificada, e juros correspondentes a taxa Selic, em Acórdão assim ementado:

Assunto: IMPOSTO soam: A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Ano-calendário: 2004

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE.

Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa, a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade das leis, tarefa privativa do Poder Judiciário.

NULIDADES DO LANÇAMENTO

Não tendo ocorrido qualquer das hipóteses previstas no art. 59 e preenchidos os requisitos formais do art. 10, ambos do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento.

ÔNUS DA PROVA.

As alegações da defesa devem vir acompanhadas das respectivas provas dos fatos modificativos da pretensão fazendária.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. INEXATIDÕES NA BASE DE CÁLCULO.

Os valores creditados em conta de depósito bancário, cuja origem não seja devidamente comprovada pelo contribuinte, presumem-se como sendo receitas omitidas.

Devem ser excluídos da base de cálculo, os valores dos depósitos bancários transferidos para outra conta de depósito, do mesmo titular, bem como os valores creditados em conta de depósito a título de empréstimo, mesmo que devidamente comprovados na fase impugnatória.

ARBITRAMENTO.

Adequado o arbitramento do lucro da pessoa jurídica quando o contribuinte, regularmente intimado, não apresenta escrituração contábil/fiscal regular, nem livro caixa.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. Mantém-se a multa qualificada, no percentual de 150%, quando configurado o intuito de fraude visando a sonegação de tributos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignado, o Recorrente, apresenta Recurso Voluntário, às fls. 3126/3137, onde repisa os argumentos já apresentados em sede de Impugnação Administrativa.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

O Recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento. Passo, no entanto, à análise das preliminares ao mérito.

Quanto às atividades desenvolvidas pela Recorrente, alega que possuía frota limitada de veículos, terceirizando o transporte de determinados lotes, agindo como gestora de serviços de transporte, recebendo valores devidos em suas contas bancárias, e repassando-os a posteriori, aos efetivos prestadores do serviço. Segundo alega, emitia os CRTCs pela realização dos serviços de transporte, os quais englobavam os serviços com veículos próprios, assim como de terceiros. Conclui que as receitas não lhe pertencem, especialmente cujos valores são apresentados em planilha, fls. 3016/3017, onde alega serem os serviços terceirizados, no montante de R\$ 2.147.084,42. Também alega que as prestações de serviços eram pagos mediante depósitos bancários, nos Bancos Banrisul e Bradesco, através de TED ou DOC, e eram feitos não raramente de forma cumulativa, reunindo vários CRTCs. Apresenta amostra de CRTCS pro ela emitidos e extratos bancários do Banco Bradesco (fls. 2964 a 3015), apontando a ligação entre os valores da prestação dos serviços de transporte e os respectivos depósitos bancários para pagamento dos mesmos. Alega ter comprovado que toda a receita proveniente dos CRTCs já se encontravam em sua movimentação financeira, mediante conjunto de evidências apresentadas. Ainda, alega que parte dos valores depositados no Banco Bradesco eram posteriormente transferidos por TEC ou saques de cheque em espécie para a conta da mesma empresa no Banco Banrisul, já que estes serviam de pagamento para terceirizados e despesas administrativas. Junta nesse sentido extratos bancários do Banco Bradesco (fls.3018/3044), o que comprovaria tal informação. Nesse sentido, entende que a movimentação bancária apurada pela fiscalização, na soma das movimentações dos dois bancos, estaria sendo considerada em duplicidade.

Não obstante, o voto vencedor do Acórdão Recorrido seguiu o seguinte entendimento sobre o argumento apresentado inicialmente na Impugnação Administrativa e reapresentado no Recurso Voluntário:

4. inicialmente, é de se rejeitar a argüição de nulidade das autuações, intentada pela defesa, como decorrência da suposta falta de depuração das contas bancárias, gerando a tributação em duplicidade dos valores movimentados. Cabe frisar que o Relatório de Ação Fiscal das folhas 2834 a 2841, foi suficientemente claro quando relatou as diversas oportunidades dadas ao contribuinte em desvendar a sua movimentação financeira, com a entrega de diversas intimações e reintimações, permitindo que fosse esclarecido o completo entendimento dos fatos.

4.1. Prova disso é que foi apresentado ao contribuinte um levantamento feito pela fiscalização com a movimentação financeira bancária, apurada segundo extratos de suas contas bancárias, de fls. 18 a 218. Com base nesses elementos o interessado foi intimado e reintimado a esclarecer a movimentação financeira dos extratos, fls. 219/220, 222/223 e 313/314, preferindo responder vagamente ao solicitado, fls. 239/240, informando que parte da movimentação bancária pertenceria a terceiros, não podendo agora alegar incoerências e falta de depuração das referidas contas. Além disso, a correspondência do impugnante, de fls. 315, solicitou prorrogação de prazo para esclarecimento da movimentação bancária, prazo esse que também foi concedido pela fiscalização, mas que nunca foi atendido pelo contribuinte.

4.2. Por fim, nenhuma das hipóteses de nulidades dos atos administrativos, regulados pelo Processo Administrativo Fiscal, previstas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, ocorreram no presente caso, bem como, foram devidamente atendidos os requisitos para lavratura do Auto de Infração, consoante artigo 10 do mesmo diploma, não havendo que se cogitar em nulidade ou ato nulo. Dessa forma, entendo que as autuações atenderam os requisitos formais para a constituição do crédito tributário, devendo ser rejeitada a preliminar de nulidade dos autos de infração.

Entendo que o Auto de Infração cumpre os requisitos previstos no art. 10 do Decreto 70.235/72 e não incorre em qualquer hipótese de nulidade prevista no art. 59 do Decreto 70.235/72. Não houve, em nenhum momento, autoridade incompetente e nem se verificou qualquer preterição de defesa, conforme demonstra o procedimento fiscal, no Relatório de Ação Fiscal, às fls. 2730/2739, tendo sido oportunizado em diversos momentos a manifestação do contribuinte para que pudesse adequadamente responder às intimações e afastar a presunção legal.

Note-se que, sendo ônus do contribuinte, na hipótese de omissão legal de receitas, deve o mesmo demonstrar por meio de documentação hábil a origem dos depósitos bancários e demais movimentações financeiras. Não logrando êxito em afastar a presunção, entendo que não cabe reparos ao entendimento do Acórdão recorrido nesse ponto.

Além disso, eventuais reparos ou correções ao auto de infração, nos termos do art. 60 do Decreto 70.235/72, como a exclusão de valores cuja origem foi comprovada e recálculo do crédito remanescente não resulta necessariamente em nulidade do auto de infração se a presunção legal não foi completamente afastada pelo contribuinte.

Ainda, sobre a alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade do art. 42 da Lei 9430/1996, que traz o fundamento legal da presunção da omissão de receitas, reforça-se que a presunção de omissão de receitas foi verificada pela autoridade autuante, com fundamento no art. 42 da Lei 9430/1996, que também é a base legal do art. 849 do RIR/1999:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, **não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.**

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

Na seqüência, a Recorrente alega que seria ilegal o lançamento efetuado com base em depósitos bancários previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, sem estabelecer um elo de ligação entre os depósitos e os fatos geradores que pretende tributar. Alega que fiscalização deveria ter feito uma depuração das contas bancárias, com a exclusão dos valores de cheques devolvidos, dos TEDs, dos empréstimos tomados (adiantamento de créditos) depósitos em espécie, que o impugnante apresenta agora, juntando à impugnação planilha com as respectivas depurações, de fls. 3045 a 3052.

Nesse aspecto, sobre as alegações referentes à apresentação de documentação formuladas pelo Recorrente, entendo que deve se aplicar a Súmula n. 26 CARF:

Súmula CARF nº 26

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 102-49298, de 08/10/2008 Acórdão n.º 106-17191, de 16/12/2008 Acórdão n.º 101-96144, de 23/05/2007 Acórdão n.º 106-17093, de 08/10/2008 Acórdão n.º CSRF/04-00.157, de 13/12/2005

Ora, a omissão legal de receitas que caracterizou a existência de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Se a Recorrente discorda dos valores resultantes da autuação, deveria, pela inversão do ônus da prova, afastar, mediante documentação idônea e pormenorizada, a presunção legal de omissão de receitas, o que, em minha leitura, conforme demonstrou a fiscalização e o Acórdão combatido, não foram afastadas.

Em várias passagens do Recurso Voluntário, a Recorrente alega grande dificuldade e organização precária da empresa e que tais fatores contribuiriam para a dificuldade de comprovar as alegações, especialmente no que tange à organização contábil e documental.

Ora, é dever legal do contribuinte manter a escrituração comercial e contábil, no que se inclui a organização e monitoramento de sua movimentação financeira, para fins de fiscalização. Não obstante as relevantes informações, tal argumento não pode ser utilizado para afastar a autuação, já que a presunção legal de omissão de receita ocasiona inversão do ônus da prova contra o contribuinte.

Assim, compete ao contribuinte o ônus da prova no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão ao fisco. Não se pode deixar de lado a Súmula CARF n. 26 é expressa nesse sentido.

Sobre o assunto, já decidi o Acórdão n.1302003.292 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007 PROCESSUAL - NULIDADES - ART. 59, I E II DO DECRETO 70.235 Somente se observa nulidade no processo tributário administrativo se identificadas as hipóteses de incompetência do Servidor ou do órgão judicante ou, ainda, se demonstrada a violação ao primado da ampla defesa. PROCESSUAL - PRECLUSÃO - ART. 17 DO DECRETO 70.235 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA FIXADA COM ESPEQUE NO ART. 124, I, MAS REFUTADA PELO RECORRENTE SOBRE OUTRO FUNDAMENTO Imposta a responsabilidade solidária com espeque nos preceitos do art. 124, I, do CTN e o contribuinte, equivocadamente, se insurge para refutar tal imposição como se calcada no preceptivo do art. 135, III, opera-se quanto a matéria a preclusão contemplada no art. 17 do Decreto 70.235/72, transitando livremente em julgado. **OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - MULTA QUALIFICADA Cabe ao contribuinte a prova da origem dos depósitos constatados em suas contas bancárias. Caso não apresente comprovação da origem, presume-se que tais valores correspondem a receita omitida, com base no art. 42 da Lei n.º 9.430/1996.** Procede a aplicação de multa qualificada quando ficar comprovada a ocorrência de infração dolosa. (grifo nosso).

Importante mencionar, a propósito, que a alegação de inconstitucionalidade do art. 42 da Lei 9430/1996 foge da esfera de análise dessa instância administrativa, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972, “*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*”.

Da mesma forma, reforço que a Súmula Carf n.º 2 é expressa nesse sentido:

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

Portanto, falece à este tribunal administrativo competência para apreciar questões relativas à constitucionalidade ou à violação à princípios constitucionais.

Ainda, deve-se considerar também aspecto importante referente à questão probatória, objeto de particular atenção do Acórdão Recorrido:

7. O trabalho fiscal foi efetuado de acordo com as normas jurídicas que regem o lançamento e constituição do crédito tributário.

7.1. Conforme exposto no Relatório de Ação Fiscal, durante todo o trabalho de fiscalização, o contribuinte foi incessantemente instado a demonstrar, com provas, a origem das movimentações financeiras bancárias. Registre-se que desde a primeira intimação para prestação de informações à respeito dos depósitos bancários, em 11/09/2008, fls. 222/223, até a data da última correspondência do contribuinte, em 06/01/2009, fls. 315, e considerando-se, ainda, a prorrogação de prazo de 20 dias concedido pelo agente fiscal, decorreram mais de 100 dias para que o contribuinte trouxesse as explicações/documentos solicitados, prazo mais do que suficiente para o atendimento dos esclarecimentos, não podendo agora o impugnante alegar falta de depuração das contas bancárias. Nada foi apresentado pelo contribuinte, além de explicações sobre as atividades desenvolvidas pela empresa atuada e de cópias dos CRTCS de sua emissão.

7.2. Prova disso é que foi apresentado ao contribuinte um levantamento completo feito pela fiscalização com a movimentação financeira bancária, apurada segundo extratos de suas contas bancárias, de fls. 18 a 218. Com base nesses elementos o interessado foi intimado e reintimado a esclarecer a movimentação financeira desses extratos, fls. 219/220, 222/223 e 313/314, preferindo responder vagamente ao solicitado, fls. 239/240, informando que parte da movimentação bancária pertenceria a terceiros, não podendo agora alegar incoerências e falta de depuração das referidas contas. Além disso, a correspondência do impugnante, de fls. 315, solicitou prorrogação de prazo para esclarecimento da movimentação bancária, prazo esse que também foi concedido pela fiscalização, mas que nunca foi atendido pelo atuado.

7.3. Nada foi apresentado pelo contribuinte, além de explicações a respeito das atividades desenvolvidas (prestação de serviços de transporte de cargas) e relação com cópias dos CRTCS”, de fls. 265 a 306, informando ainda que tal receita não foi oferecida à tributação. Entretanto, deixou de apresentar provas para comprovação dos valores de receita que diz pertencerem aos serviços de transporte terceirizados bem como, não trouxe nenhum esclarecimento/documentos a respeito de sua movimentação bancária. É dever do Fisco buscar a verdade material, ou seja, os fatos que efetivamente ocorreram. Isso foi o que ocorreu durante todo o procedimento fiscal que ora se analisa. A fiscalização, portanto, não fugiu do seu dever: buscou a verdade material. Em que pese a boa vontade do agente fiscal na busca das provas diretas que retratassem as operações financeiras bancárias do contribuinte, o resultado não foi alcançado porque o contribuinte se eximiu de colaborar. Toda movimentação bancária restou sem comprovação.

7.4. Em síntese, diante da recusa da entrega de documentos/explicações pelo contribuinte, criou-se um verdadeiro deserto probatório, não restando à fiscalização outra alternativa senão considerar como CRTCS receitas, as provas diretas representadas pelos documentos entregues, num total de R\$ 3.032.801,68, e as provas indiretas representadas pelos extratos bancários, que permitem a presunção legal da omissão de receitas, cuja movimentação, não justificada, totalizou de R\$ 6.376.131,90.

Entendo, concordando com o teor do Acórdão recorrido, que as dificuldades trazidas para a apuração da receita omitida foram ocasionadas pela própria Recorrente, diante da recusa ou omissão na apresentação dos documentos necessários para comprovação de sua situação fiscal. Ainda, não se pode deixar de lado que a fiscalização intimou a empresa a esclarecer e comprovar de maneira adequada a origem dos depósitos, estes que seriam incompatíveis com suas receitas declaradas, já que apresentou Declaração de Inatividade”

(fl.307). Não houve, portanto, comprovação da origem dos depósitos durante a ação fiscal e, portanto, plenamente cabível a omissão de receitas, nos termos do art. 42 da Lei 9430/1996.

Outro ponto relevante, no que se refere à omissão das receitas auferidas constantes dos CRTCS, veja-se o que acrescenta o Acórdão recorrido:

9. Não contesta o impugnante o fato ter auferido as receitas de prestação de serviços de transporte, consoante valores que constam dos respectivos CRTCS, de fls. 378 a 2714, no valor de R\$ 3.032.801,68, planilha de fls. 2838. Alega, unicamente, que estaria incluído, nesse valor, os serviços prestados por terceiros, que não lhe pertenceria, no montante de R\$ 2.147.084,42, motivo pelo qual devem ser excluídos da base de cálculo dos tributos.

9.1. Para comprovar tal alegação, o impugnante junta, unicamente, planilhas com valores a esse título, de fls. 3016/3017. Em que pese a alegação, a autuada não apresentou nenhuma prova de que essa terceirização tenha realmente ocorrido, de forma que a irresignação não pode se sustentar, por absoluta falta de provas consistentes.

Novamente, entendo que assiste razão ao Acórdão recorrido, pois, de fato, na análise da própria Impugnação, não há questionamentos sobre o auferimento das receitas de prestação de serviços de transporte, restando tal fato, portanto, incontroverso, nos termos do art.17 do Decreto 70.235/1972, não podendo ser reanalisado em esfera recursal.

Além disso, entendo também que não houve alternativa à autoridade autuante senão o arbitramento do lucro, nos termos do art. 44 do CTN.

10. A impossibilidade de apuração dos resultados em função da inexistência de escrituração (lucro real) e do livro caixa (lucro presumido), é matéria incontroversa. O arbitramento do lucro restou como única alternativa para apuração dos resultados da empresa e foi corretamente aplicado pelo agente do fisco, quando utilizou a sistemática do lucro arbitrado.

10.1. Quanto à alegação do impugnante de que o agente fiscal teria inovado quanto ao fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas, ao tributar a receita e não o lucro, não tem o menor fundamento. Nesse ponto, cabe dizer que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43 do CTN) e a base de cálculo do imposto de renda é o lucro real, presumido ou arbitrado, consoante art. 44 do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito: ,

Art. 44 - A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

10.2. No presente caso, o fato gerador ocorreu quando se apurou receitas omitidas, composta pelo somatório da receita decorrente dos valores creditados em conta de depósito, não comprovados (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), e da receita omitida pela prestação dos Serviços de transportes, que constam dos CRTCS (reconhecidos pelo próprio contribuinte).

10.3. Já o lucro arbitrado, base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social da pessoa jurídica a que se refere o art. 44 retrotranscrito, foi apurado aplicando-se o coeficiente de 9,6% e 12%, respectivamente, sobre as receitas omitidas mencionadas no item precedente, nos termos do art. 532 e 537 do RIR/99.

10.4. Assim, equivoca-se o impugnante ao alegar que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, instituiu nova modalidade de fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas, ao tributar a receita e não o lucro, matéria reservada à Lei Complementar, posto ter ficado suficientemente claro que o mencionado artigo 42 apenas dá suporte legal à apuração de receitas omitidas (e não do lucro), a qual servirá, mediante aplicação de coeficiente, para apuração do lucro arbitrado, esse sim base de cálculo do imposto lançado pelo agente do fisco.

Nesse aspecto, também, não há reparos ao Acórdão recorrido, pois não houve alternativa senão arbitrar o lucro, a partir do valo descoberto pela presunção da receita omitida, seguindo-se os rigores da Lei.

Reforce-se também que o Acórdão recorrido fez análise pormenorizada a respeito das alegações e documentos apresentados na fase impugnatória pelo contribuinte e que não haviam sido apresentados durante o procedimento fiscal, realizando a exclusão de diferentes valores, nos termos das alegações apresentadas e na medida dos documentos comprobatórios juntadas pelo contribuinte.

11. A impugnante reclama de que haveria equívocos na quantificação da base de cálculo da exigência com base nos depósitos bancários, apontando os seguintes erros:

i) soma de valores no mês de dezembro de 2004; ii) consideração em duplicidade de valores que foram movimentados de uma conta-corrente para outra; iii) inclusão indevida na base de cálculo de valores que são empréstimos (adiantamentos) efetuados junto Banco Banrisul; e, iv) por fim a alegação de que valores por ele recebidos em suas contas bancárias seriam de terceiros. Vamos analisar cada um dos casos contestados pela impugnante.

Assim, considerou correta a alegação do contribuinte, verificando erro na soma de valores no mês de dezembro de 2004 e procedendo à correção e à exclusão do valor indevido.

Também relevante destacar que, quanto aos valores movimentados da conta corrente do Bradesco para a conta corrente do Banrisul, e que teriam sido considerados em duplicidade pela fiscalização na apuração da receita omitida, entendo que agiu corretamente a fiscalização, já que houve diversas tentativas de esclarecer a origem dos recursos depositados e não o corrigiu em tempo por conta de não ter havido o contribuinte trazido novas informações, o que somente o fez em fase impugnatória. Não obstante, foi possível identificar, excluir do rendimento/receita omitida os valores indicados como TED, fls. 51 a 198. Não se confirmou o valor de R\$ 30.000,00, por ser depósito em dinheiro (fl.3035), não havendo duplicidade. Em síntese, excluiu os seguintes valores: 1º trimestre de 2004: R\$ 15.000,00; 2º trimestre de 2004: R\$ 226.000,00; 3º trimestre de 2004: R\$ 187.000,00; 4º trimestre de 2004: RS 266.000,00.

Ainda, quanto aos valores movimentados na conta corrente do Banrisul, a título de adiantamento de operações de crédito (ADTO.OPER.CRÉDI), e que alegou o contribuinte se tratarem de empréstimos em conta corrente, não podendo ser considerada receita omitida, da mesma forma, foi possível excluir os seguintes valores (fl.49 a 199): 1º trimestre de 2004: R\$18.275,00; 2º trimestre de 2004: R\$25.689,96; 3º trimestre de 2004: RS 9.630,00; 4º trimestre de 2004: R\$10.400,00. Da mesma forma, o valor de R\$ 11.867,00, fl. 3052 não foi confirmado, sendo desconsiderado.

Já quanto às Receitas dos CRTCs em trânsito pelas contas bancárias e a alegação de tributação em duplicidade, da mesma forma, a primeira instância de julgamento analisou os documentos apresentados pelo Recorrente em instância impugnatória (fls. 2964 a 3015), chegando à seguinte conclusão:

12.1. Em relação a essa matéria, cumpre mais uma vez esclarecer, que é na fase procedimental de fiscalização que os esclarecimentos/provas devem ser apresentados, ou, em último caso, na fase impugnatória, salvo se ocorrida alguma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do PAF, não verificadas no presente caso.

12.2. Dessa forma, analisando os documentos e extratos juntados com a impugnação, de fls. 2964 a 3015, realmente se verifica que parte dos valores dos serviços de transporte indicados nos CRTCs, de fls. 378 a 2.714, foram comprovadamente depositados no Banco Bradesco devendo, portanto, também serem excluídos da movimentação

financeira desse banco, o que corresponde ao valor de R\$ 23.921,70, do 2º Trimestre de 2004.

12.3. Saliente-se que de um total de 2.336 documentos CRTCs juntados ao presente processo (fls.378 a 2.714), o impugnante conseguiu comprovar o depósito bancário de apenas 44 CRTCs (2964 a 3015), e ainda referente a um único cliente, Cia. Brasileira de Bebidas, de modo que os demais restaram sem comprovação de que tenham sido depositados nas contas bancárias tributadas e, portanto, também sujeitos à tributação pela omissão de receita operacional..

Assim, após contraposição das alegações e dos documentos apresentados em sede de impugnação administrativa, foi possível a exclusão do seguinte valores, com a manutenção do crédito tributário remanescente, nos termos da tabela abaixo:

TRIBUTO	FATO	Valor Lançado	Valor	Valor Tributo	Valor Multa 75%	
	GERADOR	Auto Infração	Mantido	Cancelado	Cancelada	
IRPJ	31/03/2004	13.899,69	13.101,09	798,60	598,95	
		6.362,40	6.362,40	0,00	0,00	
	30/06/2004	34.443,01	27.828,33	6.614,68	4.961,01	
		11.988,08	11.988,08	0,00	0,00	
	30/09/2004	49.688,07	44.968,95	4.719,12	3.539,34	
		15.321,45	15.321,45	0,00	0,00	
	31/12/2004	53.237,96	46.602,10	6.635,86	4.976,89	
	16.873,67	16.873,67	0,00	0,00		
	Totais	201.814,33	183.046,07	18.768,26	14.076,19	
TRIBUTO	FATO			18.768,26		
	GERADOR					
CSLL	31/03/2004	7.046,14	6.686,77	359,37	269,53	
		4.771,80	4.771,80	0,00	0,00	
	30/06/2004	15.499,35	12.522,74	2.976,61	2.232,45	
		8.094,63	8.094,63	0,00	0,00	
	30/09/2004	22.359,63	20.236,03	2.123,60	1.592,70	
		9.594,65	9.594,65	0,00	0,00	
	31/12/2004	23.957,08	20.970,94	2.986,14	2.239,60	
	10.293,15	10.293,15	0,00	0,00		
	Totais	101.616,43	93.170,71	8.445,72	6.334,29	
TRIBUTO	FATO					
	GERADOR					
PIS/PASEP	31/01/2004	528,80	528,80	0,00	0,00	
	29/02/2004	918,69	799,90	118,79	89,09	
	31/03/2004	2.793,23	2.695,73	97,50	73,13	
	30/04/2004	2.613,49	2.169,42	444,07	333,05	
	30/05/2004	3.479,06	2.277,22	1.201,84	901,38	
	30/06/2004	3.235,76	3.090,19	145,57	109,18	
	31/07/2004	3.919,37	3.596,78	322,60	241,95	
	31/08/2004	4.146,75	3.841,25	305,50	229,13	
	30/09/2004	5.391,05	4.741,05	650,00	487,50	
	31/10/2004	5.194,37	4.216,51	977,86	733,40	
	30/11/2004	4.819,26	4.513,76	305,50	229,13	
	31/12/2004	4.404,97	3.891,12	513,85	385,39	
	Totais com	Multa de 75%	41.444,80	36.361,73	5.083,07	3.812,30
	Totais com	Multa de 150%	19.713,15	19.713,15	0,00	0,00
	Totais	61.157,95	56.074,88	5.083,07	3.812,30	
TRIBUTO	FATO					
	GERADOR					
COFINS	31/01/2004	2.440,63	2.440,63	0,00	0,00	
	29/02/2004	4.240,13	3.691,88	548,25	411,19	
	31/03/2004	12.891,84	12.441,84	450,00	337,50	
	30/04/2004	12.062,27	10.012,71	2.049,56	1.537,17	
	30/05/2004	16.057,21	10.510,27	5.546,94	4.160,20	
	30/06/2004	14.934,28	14.262,43	671,85	503,89	
	31/07/2004	18.089,42	16.600,52	1.488,90	1.116,68	
	31/08/2004	19.138,88	17.728,88	1.410,00	1.057,50	
	30/09/2004	24.881,78	21.881,78	3.000,00	2.250,00	
	31/10/2004	23.974,03	19.460,83	4.513,20	3.384,90	
	30/11/2004	22.242,76	20.832,76	1.410,00	1.057,50	
	31/12/2004	20.330,66	17.959,04	2.371,62	1.778,72	
	Totais com	Multa de 75%	191.283,89	167.823,57	23.460,32	17.595,24
	Totais com	Multa de 150%	90.983,99	90.983,99	0,00	0,00
	Totais	282.267,88	258.807,56	23.460,32	17.595,24	
	Totais gerais	646.856,59	591.099,23	55.757,36	41.818,02	

Portanto, considerando que a análise realizada em primeira instância de julgamento administrativo procedeu à análise pormenorizada e minuciosa dos valores a serem devidamente excluídos da presunção da omissão de receitas, com o cálculo do crédito tributário

remanescente em desfavor do Recorrente, e não tendo obtido êxito em comprovar novos valores a serem excluídos em esfera recursal, entendo que não há reparos a serem feitos no Acórdão combatido.

Finalmente, quanto ao questionamento da multa qualificada de 150% em relação às receitas provenientes de CRTCS, alega que deve ser afastada, já que teria demonstrado que tais receitas estão inclusas na movimentação financeira bancária, que já sofreram penalização com multa de 75%, apontou o Acórdão recorrido:

14.1. No caso aqui tratado, houve a apresentação, pelo contribuinte, de “Declaração de Inatividade de Pessoa Jurídica”, de fls. 307, relativo ao ano de 2004, quando na realidade se verificou que o mesmo estava exercendo as suas atividades de forma habitual, 7 consoante comprovam os inúmeros conhecimentos de transporte - “CRTCS” do autuado, de fls. 378 a 2714. Dessa forma, o contribuinte apresentou uma declaração falsa às autoridades fazendárias, indicando claramente a intenção de enganar o fisco, tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais e das condições pessoais do contribuinte (inativa, quando estava ativo), o que caracteriza o tipo como sendo “sonegação” pelo art. 71, da Lei n.º 4.502, de 1964 (...)

Por fim, importa salientar que é improfícua a jurisprudência trazida pelo impugnante, porque essas decisões, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, aplicando-se sobre a questão em análise e vinculam somente as partes envolvidas naqueles litígios.

A respeito da alegação do Recorrente e do trecho reproduzido do voto condutor do Acórdão recorrido acima, há algumas considerações adicionais a fazer.

Primeiramente, a simples omissão de receitas não tem o condão de, por si só, levar à qualificação da multa, conforme se pode observar em sucessivos entendimentos sumulados do CARF:

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

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão n.º 101-94351, de 10/09/2003 Acórdão n.º 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão n.º 104-19806, de 18/02/2004 Acórdão n.º 104-19855, de 17/03/2004

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. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

A respeito de situação semelhante já se pronunciou esta Turma, em Acórdão n.º 1201-003.559, no Processo Administrativo n.º 10469.720886/2010-48, em sessão realizada no dia 22 de janeiro de 2020, por sua vez da relatoria de Alexandre Evaristo Pinto:

Inicialmente, cumpre destacar que, conforme o entendimento desta e. Turma, consignado no acórdão n.º 1201-003.018: **A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas**, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis.

Nesta toada, a não apresentação da DIPJ e a escrituração indevida da DCTF, a meu ver, são os elementos que estão caracterizando a omissão de receitas, mas não se mostram o suficiente para a qualificação da multa.

Ora, entendo que a situação em tela enquadra-se justamente na hipótese de que o contribuinte realmente fez esforço adicional para a ocultação da omissão de receitas, inclusive declarando-a inativa (e, portanto, prestando declaração que sabia ser falsa) e não entregando documentação exigida durante a fiscalização.

Sobre o assunto, a Lei 4502 de 1964 dispõe:

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.

Ainda, a respeito da imposição de multa qualificada de 150%, veja-se o teor do art. 44 da Lei 9430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#) ;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

a) na forma do [art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988](#), que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#) (grifo nosso).

Não se pode deixar de mencionar, nesse contexto, embora não devam ser objeto de análise no presente processo, os art.1ª e 2ª da Lei n. 8.137/1990, que tipificam os citados delitos:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
[\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: [\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
- III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
- IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
- V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Contudo, para a caracterização das condutas tipificadoras da Lei é preciso que se demonstre a existência de dolo, o que, em minha interpretação, ficou evidenciado no presente caso, pelos elementos fáticos trazidos pela fiscalização, especificamente pelo conjunto de condutas realizadas, seja pela não apresentação de documentos ou livros contábeis à fiscalização, seja pelo não recolhimento de tributos no período alcançado pela fiscalização ou pela entrega de declaração que sabia ser falsa de inatividade (“declaração zerada”).

Conforme prevê o art.137, inc. I, II, III a responsabilidade subjetiva (com verificação da culpabilidade do agente), e exceção à regra geral de responsabilidade objetiva prevista no art.136, do CTN, aplica-se ao caso em tela:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

- I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
- II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
- III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
 - a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Ainda que a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não seja elemento definitivo para a caracterização das condutas autorizadas da qualificação a multa, nos termos da Súmula n. 96 do CARF ou a simples omissão de receitas não tenham por si só levado à qualificação da multa, nos termos da Súmula n. 14 do CARF, entendo que existem elementos probantes suficientemente aptos a demonstrar a existência de condutas adicionais capazes de evidenciar o dolo em lesionar o fisco, **especialmente demonstrada pela entrega de declaração que sabia ser falsa (declaração de inatividade)**.

Assim, **entendo que a imputação da qualificação da multa de 150%, portanto, foi aplicada corretamente, nos termos do art. 44, § 1º da Lei 9430/1996.**

Conclusão

Diante do exposto, voto para CONHECER DO RECURSO e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz