



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.006338/2007-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1201-005.653 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de novembro de 2022
Recorrente TRANSVER ENGENHARIA EM TRANSPORTES ESPECIALIZADOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

OMISSÃO DO JULGAMENTO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Somente é de se considerar nulo, por preterição do direito de defesa, o Acórdão referente ao julgamento de primeira instância que deixa de se manifestar sobre matéria impugnada (argumento autônomo) capaz de, em tese, culminar no cancelamento, mesmo que parcial, do auto de infração.

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade do auto de infração lavrado por autoridade competente e com a observância dos requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo tributário.

LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DE CUSTOS.

As receitas com aluguéis integram a receita bruta, base de cálculo do lucro presumido eleito como forma de tributação pelo contribuinte. A utilização desse regime, que parte do provável lucro da sociedade pela aplicação do coeficiente de presunção sobre a receita bruta, é incompatível com a possibilidade de exclusão de custos da pessoa jurídica da receita tributável.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS DE SONEGAÇÃO E FRAUDE FISCAIS. OMISSÃO DE RECEITAS. INAPLICABILIDADE.

É cabível a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, somente se provadas nos autos as condutas de sonegação ou fraude. Em se tratando de caso unicamente sobre a apuração de omissão de receita, deve ser afastada a penalidade duplicada, com fulcro nas Súmulas CARF n. 14 e 25.

INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

O CARF não possui competência para se manifestar sobre questões constitucionais. Súmula CARF n.º 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente em exercício). Ausente o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de Porto Alegre/RS (fls 506 a 510), que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata-se da impugnação (fls. 468/473) aos **autos de infração lavrados contra a interessada, relativos a Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/Pasep (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) pelo montante total de R\$ 904.134,72, incluídos os consectários legais (fls. 03/31).**

A contribuinte dedica-se essencialmente à locação de bens móveis (empilhadeiras, guinchos, etc.), obtidos em sua maioria através de arrendamento mercantil.

A opção de tributação do IRPJ e do CSLL no ano-calendário fiscalizado deu-se pelo lucro presumido.

A fiscalização identificou valores não acompanhados pela contabilidade em contas de depósitos bancários da contribuinte. Ao ser indagada sobre a origem de créditos relacionados, a fiscalizada declarou que se tratavam, basicamente, de "reembolsos recebidos em razão da sublocação de equipamentos arrendados". Alegou que não se caracterizavam como receita própria e, por isso, não foram oferecidos à tributação, nem objeto de emissão de documentos fiscais (fl. 128).

A autoridade fiscal considerou os valores das sublocações como receita omitida.

Entendeu que a sociedade empresária agiu com intuito de fraude ao manter as contas de depósitos à margem da escrituração com a finalidade de omitir receitas, porque (1) a tese dos reembolsos contraria os procedimentos - adotados, eis que foram emitidas notas fiscais relativamente a alguns depósitos e a outros não (a contribuinte escolheu os valores a serem tributados); (2) mesmo que fossem reembolsos, o trânsito

em conta bancária exigiria registro contábil, ainda que em conta patrimonial; e (3) se houvesse mero repasse das receitas às instituições de arrendamento, a conta bancos deveria registrar, no mínimo, a parte do valor recebido de cada cliente, descontada a margem de lucro da contribuinte. **Por decorrência, adotou-se a multa de ofício de 150% (art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/07).**

A diferença entre o contabilizado e o declarado no mês de dezembro de 2003 também foi objeto de lançamento, mas com a multa de 75%.

A intimação dos autos ocorreu em 28/08/2007 e a impugnação foi apresentada em 27/09/2007.

A impugnante pede a desconstituição dos lançamentos, alegando, em síntese:

a) **o lançamento decorreu de simples conclusão subjetiva (presunção)**, fruto de construção intelectual destituída de prova, não se prestando para constituir crédito tributário;

b) é forçosa a observação do relatório fiscal de que *"a prevalecer o entendimento da Transver, então todos os custos e despesas (manutenção dos equipamentos, salários, etc.) poderiam ser considerados como reembolsos"*: tais despesas não foram classificadas como reembolsos na contabilidade e é razoável que os valores recebidos sejam interpretados como sublocação e não como locação, tal como equivocadamente consta da escrituração fiscal;

c) **a receita própria da empresa consiste na diferença entre o valor da locação dos equipamentos junto a terceiros e a sublocação a clientes, e não a totalidade dos valores recebidos**, até mesmo porque os custos da locação (arrendamento mercantil) não foram contabilizados como despesas;

d) a simples circulação de recursos financeiros em contas-correntes, dita *"não justificada"*, por si só não se constitui acréscimo de renda de sorte a caracterizar fato imponível para justificar a tributação;

e) **a existência de compras não escrituradas per se não serve para a apuração de eventuais receitas omitidas; e**

f) **as multas aplicadas — tanto a de 75%, como a de 150% têm caráter confiscatório, o que é expressamente vedado na Constituição Federal (art. 150, IV).**

O julgamento da impugnação (fls 479 a 484) resultou no Acórdão n. 10-14.926 da 1ª Turma da DRJ de Porto Alegre/RS (fls 506 a 510), cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA.

As receitas com aluguéis integram a receita bruta, base de cálculo do lucro presumido.

OMISSÃO DE RECEITAS. DECORRÊNCIA. CSLL, PIS E COFINS.

As considerações realizadas para o IRPJ aplicam-se às contribuições da CSLL, PIS e Cofins em virtude da coincidência das causas.

INCONSTITUCIONALIDADE.

As instâncias administrativas não são foro próprio para discussão de inconstitucionalidade de leis.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, alegando: i) preliminarmente, a nulidade da decisão recorrida por ausência de enfrentamento da totalidade das questões suscitadas em impugnação; ii) no mérito, primeiramente insiste que a autuação fiscal estaria destituída de provas, tendo se baseado em mera presunção; iii) e depois guerrear a multa qualificada que lhe foi cominada, por entender que se trata de imputação confiscatória.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

Cientificada do acórdão da DRJ em 07/03/2008, conforme AR de fls 515, a contribuinte apresentou seu recurso voluntário em 07/04/2008. Dessarte, o recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Passo então à análise dos argumentos da Recorrente

i) Preliminar de nulidade do Acórdão recorrido

Aduz a Recorrente que a decisão proferida pela DRJ padeceria de nulidade, uma vez que não teria enfrentado todos os argumentos trazidos em impugnação.

Pela leitura da impugnação de fls 479 a 484, vê-se que a defesa pauta-se nos seguintes pontos: i) a autuação fiscal é despida de provas, baseando-se em simples presunção; ii) para fins de cobrança dos tributos federais ora em discussão, deveriam ficar de fora da base de cálculo os custos que a empresa tem com o arrendamento mercantil do bens que subloca, pois, do contrário, estar-se-ia tributando receita que não lhe é própria (receita de terceiros); iii) o caráter confiscatório das multas.

Ora, foram justamente esses os argumentos enfrentados pela decisão de piso (fls 506 a 510), quando colocou que: i) inexistente presunção na autuação fiscal combatida, pois a contribuinte optou pela apuração pelo lucro presumido, o que culmina na tributação da sua receita bruta, sendo impossível a dedução de custos como pretendido pela defesa; ii) justamente por isso, considera-se que as receitas com aluguéis integram a receita bruta, base de cálculo do lucro presumido, sendo procedente a constatação de omissão de receita e o consequente lançamento tributário do IRPJ e tributos reflexos (CSLL/PIS/COFINS); iii) não cabe declaração de inconstitucionalidade de lei no âmbito do contencioso administrativo.

Não há lugar, portanto, para se falar em preterição do direito de defesa a ensejar a aplicação do artigo 59, inciso II do Decreto 70.235/72. Trata-se de ato devidamente motivado, nos termos do artigo 50 da Lei n. 9.764/96, não havendo que se falar em nulidade a ser sanada.

ii) Nulidade do auto de infração, por ter se baseado em presunções

Recorrente brada pela decretação de nulidade do lançamento tributário, uma vez que a fiscalização teria efetuado o lançamento sem uma prudente análise dos fatos, tendo se baseado somente em presunções.

Sem razão a Recorrente.

O TVF de fls 35 a 40 descreve com cuidado o caminho da fiscalização, baseado na documentação apresentada pela Recorrente, que culminou na conclusão pela ocorrência de omissão de receita. Também foi bastante específico quanto ao método de apuração dos valores tributáveis. Destaco a seguir as principais passagens da motivação do ato administrativo de lançamento:

Diante desta constatação, foi lavrada nova intimação oportunizando à empresa que apresentasse comprovação de que os valores se tratavam de reembolsos, já que tanto os contratos apresentados como a própria atividade desenvolvida não permitiam esta conclusão. Foi solicitado que a empresa informasse a natureza dos serviços prestados e a existência ou não de relação contratual entre os clientes da Transver e as empresas de arrendamento mercantil. Além disso, foi solicitada comprovação de que os valores se tratavam de meros reembolsos.

Em resposta (fl. 202), a empresa informou que sua atividade não é prestação de serviços, mas locação de bens móveis, na sua maioria obtidos através de arrendamento mercantil. Declarou que inexistente qualquer relação contratual entre os seus clientes e as empresas de arrendamento mercantil, em função das atividades de locação desenvolvidas pela Transver. Quanto à comprovação de que os valores recebidos constituem reembolsos, informou que se trata de situação de fato, inexistindo contratos ou outros documentos que retratem a realidade descrita.

Em 06/08/07 foi lavrada intimação para que a empresa apresentasse as notas fiscais emitidas em 2003. Em 10/08/07 o contribuinte entregou cópia das notas fiscais da matriz e solicitou prorrogação de prazo de sessenta dias para tentar localizar as notas da filial já desativada. Foi concedido um prazo adicional de cinco dias, ao final do qual o contribuinte apresentou cópia do Livro Registro de ISSQN e uma resposta declarando definitivamente extraviadas as notas da filial, tendo registrado a perda junto à Polícia Civil (fls. 321 a 333).

A partir dos documentos e esclarecimentos apresentados, esta fiscalização concluiu que não se sustenta a tese da empresa de que os valores recebidos dos clientes (locatários) relativos à locação de equipamentos, obtidos pela Transver através de arrendamento mercantil, venham a se caracterizar como reembolsos.

O fato do equipamento objeto da locação ser adquirido, em sua maioria, através de arrendamento mercantil não é suficiente para caracterizar os valores recebidos pela locação como meros reembolsos ou repasses. Os valores pagos às instituições arrendadoras constituem custo da Transver, enquanto os valores recebidos dos clientes são receitas.

(...)

A Transver aparece como arrendatária nas operações com as instituições de arrendamento, e como locadora nas operações contratadas com seus clientes, mas não há qualquer vínculo entre as instituições arrendadoras e os clientes da Transver. Não há, portanto, atividade de intermediação, e a empresa não apresentou qualquer documento comprovando que os valores depositados na conta corrente se tratam de reembolsos.

(...)

3. Da apuração dos valores tributáveis

3.1 Da base de cálculo da omissão de receitas

Os valores creditados nas contas correntes do Banco Bradesco (fl. 53 a 108), já excluídos os depósitos que não representam ingresso efetivo de recursos (CPMF, transferências entre contas de mesma titularidade, estornos, etc.), foram considerados como receita da Transver (planilha na fl. 117 a 125).

Conforme demonstrado nas planilhas das fls. 39 a 42, foram excluídos, ainda, depósitos que coincidiam com os valores e as datas de vencimento constantes nas notas fiscais contabilizadas (fls. 219 a 320), apesar da empresa não ter justificado estes depósitos nas suas respostas.

Sobre o valor apurado foi aplicado o percentual de presunção de 32% previsto no art. 519, §1º, III, "c", do RIR/99 (Decreto 3.000/99), tendo em vista a opção pelo lucro presumido manifestada pela própria empresa no ano calendário de 2003, resultando em autos de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Pis e Cofins.

Os valores declarados em DCTF não influenciam o presente auto de infração, pois se referem à receita escriturada, e a empresa não demonstrou qualquer vínculo entre os valores escriturados e os depósitos bancários. Ressalvem-se, apenas, os valores identificados e excluídos da base tributável pela própria fiscalização, conforme descrito acima.

Vê-se que, de fato, não há que se falar em presunções ou qualquer outra deficiência quanto aos requisitos de validade do lançamento tributário guerreado pela Recorrente. Percebe-se que, isto sim, a Recorrente não concorda com o mérito, com o entendimento ali esposado, confundindo sua indignação com uma preliminar de nulidade.

iii) Mérito

A Recorrente tem como objeto social da empresa é o comércio de equipamentos para transportes, contratação com terceiros e intermediários de prestação de serviços técnicos, de planejamento e assessoramento nas operações de transportes de bens no sentido horizontal e vertical, de todo e qualquer tipo, locação de equipamentos especiais para transportes (guinchos, empilhadeiras, guindastes), transporte de produtos siderúrgicos, mediante a utilização de equipamentos próprios e de terceiros, coleta de lixo urbano e industrial com uso de poliguindaste e terceirização de pessoal correlato.

A fiscalização constatou que, com relação às operações analisadas, a Recorrente atuava como locadora de bens móveis. Ocorre que tais bens eram objeto de arrendamento mercantil, no qual a Recorrente configura como arrendatária dos mesmos. Daí surge a divergência objeto da presente lide: a Recorrente entende que os custos que tinha com o arrendamento desses bens, que posteriormente locava para terceiros, deveriam ser abatidos da receita a ser oferecida à tributação.

Tal pretensão, contudo, não se amolda à sistemática de tributação pelo lucro presumido, elegida pela Recorrente para adimplir suas obrigações tributárias.

Nesta modalidade, simplificada e que permite que o contribuinte não mantenha escrituração contábil completa, utiliza-se a receita bruta mensal como base, sobre a qual aplica-se o coeficiente de presunção (8% em regra), alcançando assim o lucro tributável. Nesse contexto, não há que se falar em ajustes por adições ou exclusões de despesas frente às receitas, para fins de alcançar o valor tributável, situação essa que seria verdadeira caso a Recorrente utilizasse a sistemática do Lucro Real.

Isto quer dizer que, no lucro presumido, os custos da sociedade são igualmente presumidos, justamente pela aplicação do coeficiente de presunção. Cabe ao contribuinte estudar a forma de tributação que lhe é mais interessante, se pelo lucro real ou pelo lucro presumido (contando com que esteja de fora das situações de obrigatoriedade de utilização de uma dessas formas, trazidas pela legislação tributária). Não pode, contudo, querer o melhor dos mundos e retirar duplamente receitas pela mescla dos regimes: aplicando tanto o percentual de presunção quanto excluindo da receita tributável os seus custos.

O texto do artigo 15, §1º, III, “c” da Lei n. 9.249/95 expressa que o percentual de presunção é aplicável sobre as receitas decorrentes de exploração de atividades de “administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza”. É o caso da Recorrente, sendo correta a cobrança do IRPJ *in casu*.

Ainda, o valor da receita omitida deve ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da CSLL, Cofins e da contribuição para o PIS/PASEP (art. 24, § 2º, da Lei n.º 9.249/95).

Não fosse o bastante, a defesa da Contribuinte é destituída de provas. Com efeito, no TVF já constara que (fls 38): “A Transver aparece como arrendatária nas operações com as instituições de arrendamento, e como locadora nas operações contratadas com seus clientes, mas não há qualquer vínculo entre as instituições arrendadoras e os clientes da Transver. Não há, portanto, atividade de intermediação, e a empresa não apresentou qualquer documento comprovando que os valores depositados na conta corrente se tratem de reembolsos.”

Não foi possível encontrar na impugnação, tampouco no recurso voluntário, qualquer manifestação ou documento que confrontasse o pertinente ponto trazido pela fiscalização. Sem elementos, portanto, para ratificar as alegações da Recorrente.

Deve ser mantido, portanto, o lançamento dos tributos (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS) sobre a receita omitida.

iv) Multa qualificada

Conforme tratado no tópico acima, uma vez que a fiscalização demonstra que houve omissão de receitas e a respectiva ausência de pleno adimplemento das obrigações tributárias perante a União Federal, conjuntamente com o lançamento dos tributos devidos (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS), será cobrada a penalidade legal (sanção) pela falta de pagamento dos tributos (ilícito).

A legislação tributária, todavia, determina que a multa deve ser qualificada, passando ao patamar de 150% da dívida tributária, nas hipóteses em que o contribuinte, arditosamente, tenta ludibriar o fisco.

É tranquila a jurisprudência deste Conselho sobre a necessidade de demonstração da conduta dolosa do contribuinte pela Fiscalização, quando da lavratura o auto de infração, para fins de subsunção aos tipos previstos pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64 (sonegação fiscal e fraude). Vale dizer, a 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”, ou ainda “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”, deve ser cabalmente provada pelo Fisco no momento do lançamento tributário.

Não há dolo presumido. A fraude ou sonegação tem que ser comprovada.

No caso sob apreço, a motivação apresentada pela autoridade lançadora ao infligir a multa qualificada é a seguinte (fls 39):

No entendimento desta fiscalização, a empresa omitiu deliberadamente as receitas relativas aos valores que transitaram pela conta bancária no Banco Bradesco.

Em primeiro lugar, porque não tem qualquer sustentação o argumento de que se tratam de meros reembolsos. O próprio procedimento da empresa contraria sua tese, já que para alguns depósitos na conta corrente emitiu nota fiscal com o valor integral e para outros não há qualquer documento fiscal, demonstrando que escolheu os valores a serem tributados.

Depois, porque mesmo que se tratassem de reembolsos, o fato de terem transitado em conta bancária da empresa exigiria o registro contábil, ainda que em conta de natureza patrimonial.

Por fim, se a empresa sustenta que uma parcela dos valores recebidos de clientes é "repassada" às instituições de arrendamento (ou, sob outro enfoque, representa reembolso de valores pagos pela Transver às instituições de arrendamento) e não constitui receita, deveria, pelo menos, ter contabilizado na conta "bancos" parte do valor recebido de cada cliente, correspondente à parcela que lhe cabe, já que deve haver uma margem de lucro da Transver. No entanto, o que ocorreu foi a escolha de alguns clientes para os quais foram emitidas notas fiscais, enquanto para outros nada foi contabilizado.

Isso demonstra que não houve simples equívoco de interpretação sobre a natureza dos valores recebidos, mas, sim, que a empresa agiu com intuito de fraude, mantendo as contas à margem da escrituração, com a finalidade de omitir receitas.

A seu turno, a DRJ entendeu, de forma bastante singela, por bem manter a cobrança da multa qualificada, utilizando-se dos argumentos transcritos abaixo:

As multas de ofício foram corretamente aplicadas, de acordo com a legislação vigente. A falta de emissão de notas fiscais, a ocultação de créditos bancários sem a devida contabilização e as justificativas apresentadas pela fiscalização, conforme consta no relatório desta decisão, demonstram que a contribuinte empreendeu procedimentos com o intuito doloso de afastar ou postergar a tributação.

Disto, percebe-se que o ponto nevrálgico é saber se a comprovação do dolo do contribuinte em sua conduta a ensejar a duplicidade da multa, ou se a imputação de penalidade baseia-se tão somente no fato de ter ocorrido a omissão de receitas, implicando na necessidade de observância das Súmulas CARF n. 14 e 25:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 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 nº 4.502/64.

Entendo que as irregularidades na contabilização são pressupostos para a tributação das receitas omitidas por presunção, não devendo necessariamente ensejar a qualificação da penalidade de ofício.

Importante realçar que a fiscalização confiou na escrituração da Recorrente, lavrando o auto de infração no regime de lucro presumido. Isso significa que não foram apuradas especificamente fraudes na escrituração que levassem a que esta fosse considerada imprestável, situação que traria consigo o lançamento com base o regime do lucro arbitrado.

Respaldando esse entendimento, colaciono abaixo a ementa e trecho do voto condutor do Acórdão nº 9101-005.152, de 6 de outubro de 2020:

Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 OMISSÃO DE RECEITA. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA NÃO ESCRITURADA. VOLUME E REITERAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. Não subsiste a qualificação da multa quando a autoridade autuante não indica o artigo da Lei 4.502/1964 em que se encaixa a conduta do sujeito passivo. A simples constatação de prática reiterada em diversos anos calendário e o volume da movimentação não escriturada não são suficientes para a aplicação de multa qualificada, por caracterizar meros indícios e não prova do dolo.

Voto:

(...)

Não se nega que, para uma certa linha de pensamento, o fato de haver movimentação bancária não registrada denotaria um certo nível de consciência do contribuinte a respeito da prática de alguma irregularidade. Tal fato, aliado à reiteração e/ou à materialidade dos valores, confirmaria uma suposta intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária "da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária", situação descrita no artigo 71, I da Lei 4.502/1964 como caracterizadora da sonegação fiscal.

Todavia, o fato de ter movimentação bancária superior ao declarado à Receita Federal não necessariamente significa omissão intencional do pagamento de tributos. É possível que se trate de erro na escrituração, que o contribuinte entenda que as receitas em questão são isentas/não tributáveis e simplesmente tenha dado a elas tratamento contábil não adequado, enfim, há uma ampla gama de possibilidades que não necessariamente levam à conclusão pelo intuito doloso do contribuinte. Em especial no caso dos autos, por se tratar de empresa de pequeno porte – EPP, optante pelo regime de lucro presumido e, portanto dispensada de escrituração contábil formal. Isso nos leva ao entendimento de que tais circunstâncias são, no máximo, indícios, no entanto não há no TVF indicativos de que se tratem de indícios convergentes para a caracterização do dolo no caso em questão.

É que para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito. Assim, para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, tanto no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito) quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco).

No caso, temos a conduta do sujeito passivo (omissão de informação sobre fato gerador supostamente ocorrido), mas não é certo se ele possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano. Não há prova, nos autos, de qualquer prática de fraude ou ilícito (penal), mas no máximo, como visto, indícios não necessariamente convergentes (volume e reiteração).

Nesse contexto, vale transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco, que assim se pronuncia ao dissertar sobre a hipótese legal de qualificação da multa -- inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (grifamos):

“Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.” (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.).”

(...)

Também no caso dos autos, considero não comprovado o elemento subjetivo necessário à qualificação da multa, isto é, a intenção do sujeito passivo de esconder o fato gerador do tributo -- o que é diferente do seu não pagamento. Há, de fato, indícios, isto é, a

reiteração da divergência entre os valores financeiros movimentados e declarados, em volume e durante os anos-calendário autuados, mas a fiscalização deveria ter se empenhado mais em fazer desses indícios elemento de prova já que eles, sozinhos, não se prestam a confirmar o dolo do contribuinte, por não necessariamente convergirem para uma demonstração e sua intenção de cometer falsos materiais e outras irregularidades na escrituração ou na declaração de valores ao Fisco.

Considero que, no caso concreto, faltaram elementos no lançamento tributário – ato administrativo vinculado aos motivos elencados pela Autoridade Pública para sua exarcação, externados por meio de motivação suficiente e clara para que possa ocorrer seu controle, seja internamente ou externamente - para que se tenha plena segurança do intuito fraudulento pela ação do contribuinte.

O que está comprovado, isto sim, é a omissão de receitas, conforme descrito no tópico acima. Em assim sendo, é realmente o caso de aplicação das Súmulas CARF n. 14 e 25, devendo ser revertido para o patamar de 75% a penalidade imposta à Recorrente.

v) Caráter confiscatório da multa de 75%

Como sobredito, no que concerne à insurgência do contribuinte contra a multa, verifica-se que a defesa alegou que ela ofende seus direitos constitucionais, em especial o não confisco.

Ora, trata-se de uma consideração de política tributária, que deve ou que deveria ter sido sopesada pelo legislador no momento da elaboração da lei que previu o percentual de 75%, 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, para a multa de ofício prevista no artigo 44, inciso I da Lei n. 9.430/96.

Estando o percentual da multa regularmente fixado em dispositivo legal válido e vigente, só cabe à Administração Pública aplicá-lo quando da execução da lei, que se amolda perfeitamente ao caso, em que há lançamento de ofício por omissão de receitas e diferença entre valores escriturados e declarados ao Fisco. Outrossim, ao CARF é defeso apreciar a eventual inconstitucionalidade de lei, conforme sua Súmula n. 2. Trata-se de matéria estranha à sua competência, de modo que não pode ser conhecida por este Colegiado.

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para redução da multa de ofício para o patamar de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz

