



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

Processo nº 11516.721233/2011-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.410 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2015
Matéria IRPJ
Recorrente FRATELLO MOTORS VEICULOS MULTIMARCAS LTDA - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE

Recurso voluntário sem apresentar nenhum argumento ou fato que fosse de encontro a decisão proferida a Recorrente não apresenta qualquer indignação contra os fundamentos da decisão supostamente recorrida ou a apresentação de motivos pelos quais deveria ser modificada, ferindo o princípio da dialeticidade, segundo o qual os recursos devem expor claramente os fundamentos da pretensão à reforma.

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO.

Válida é a prova consistente em informações bancárias fornecidas pelas instituições financeiras. Ademais, a obtenção dos extratos bancários está em absoluta conformidade com as normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Identificada à ausência de registro de depósitos na escrita contábil da empresa cabe ao contribuinte apontar a sua origem e justificar a sua não escrituração. O efeito de sua desídia consiste na atribuição aos valores não justificados a condição de receitas omitidas, a teor do art. 42 da lei 110 9.430/96.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RENDA CONSUMIDA. DISPENSA DE COMPROVAÇÃO.

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 (Súmula CARF nº 26).

PROCEDIMENTO FISCAL. DESCLASSIFICAÇÃO DE ESCRITA E ARBITRAMENTO DE LUCROS

Sendo a aplicação desses instrumentos prerrogativa da Fazenda Pública como salvaguarda do crédito tributário, não pode o contribuinte reclamar a aplicação para furtar-se ao pagamento do justo valor do imposto.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. CABIMENTO.

O arbitramento do lucro não é penalidade sim modalidade de apuração do resultado tributável do IRPJ e CSLL, quando o contribuinte não apresenta os livros e documentos de sua escrituração, dentre outras hipóteses.

RECEITAS CONTABILIZADAS A MENOR. MULTA QUALIFICADA. ADMISSIBILIDADE.

A apresentação de declarações inexatas por mais de um período comportam a imputação de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio para fins de aplicação da multa qualificada.

Cabida a aplicação da multa qualificada quando a contribuinte, por mais de um período, informa receitas a menor, as receitas foram apuradas pela fiscalização a partir dos valores declarados em DCTF.

MULTA QUALIFICADA.

Aplica-se a multa qualificada de 150% quando restou caracterizada a conduta reiterada de omissão na declaração e pagamento dos tributos devidos.

INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. LEI OU ATO NORMATIVO. APRECIACÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula Carf nº 2), isso porque, a instância administrativa não é foro apropriado para discussões desta natureza, pois qualquer discussão sobre a constitucionalidade e/ou ilegalidade de normas jurídicas deve ser submetida ao crivo do Poder Judiciário que detém, com exclusividade, a prerrogativa dos mecanismos de controle repressivo de constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Em se tratando de bases de cálculo originárias das infrações na apuração do “quantum” devido do IRPJ, deve ser observado para os lançamentos decorrentes o que foi decidido para o lançamento principal, no que couber.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade, e no mérito, NEGAR provimento, nos seguintes termos: (i) Por maioria de votos, NEGARAM provimento em relação à qualificação da multa. Vencidos os Conselheiros Carlos Mozart Barreto Vianna e Maurício Pereira Faro; e (ii) Por unanimidade de votos, NEGARAM provimento em relação às demais matérias, nos termos do relatório e voto que acompanham o presente julgado.

Antonio Bezerra Neto
Presidente
(assinado digitalmente)

Sergio Luiz Bezerra Presta
Relator
(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Bezerra Neto (Presidente em exercício), Sérgio Luiz Bezerra Presta (Relator), Fernando Luiz Gomes de Mattos, Carlos Mozart Barreto Vianna e Maurício Pereira Faro. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto parte do relato do órgão julgador de primeira instância administrativa constante do Acórdão nº 07-32.371 proferido pela 3ª Turma da DRJ/Florianópolis-SC, constante das fls. 2.726 e segs, até aquela fase:

“Trata o presente processo de impugnação a exigência de créditos tributários constituídos em autos de infração, – por meio dos quais a contribuinte é compelida a recolher à Fazenda Nacional a importância de R\$ 217.544,83 a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, R\$ 32.359,54 a título de CSLL, R\$ 89.877,26 a título de Cofins, R\$ 19.473,32 a título de PIS, R\$ 7.594,22 referente ao IRPJ-SIMPLES, R\$ 5.489,88 relativos ao PIS-SIMPLES, R\$ 7.594,22 relativos à CSLL-SIMPLES e R\$ 22.602,96 referentes à COFINS-SIMPLES, exações estas acrescidas de multas de ofício de 75% e 150% e juros moratórios devidos à época do pagamento. Estas exigências referem-se a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2007 e 2008, períodos em que a contribuinte apresentou declarações onde apurou resultados pelo Simples – no primeiro semestre de 2007 – e pelo lucro presumido no segundo semestre de 2007 e em 2008.

As irregularidades apontadas no lançamento de IRPJ – e por decorrência para as demais exações, foram: (i) omissão de receitas – depósitos bancários de origem não comprovada (ii) omissão de receitas – prestações de serviços, recebimento de comissões e (iii) omissão de receitas – revenda de veículos usados.

No TERMO DE VERIFICAÇÃO E ENCERRAMENTO DE AÇÃO FISCAL, fls. 2554 a 2572, tem-se que:

Constatou a Fiscalização que a Contribuinte não escriturou, nos anos-calendário de 2007 e 2008, a movimentação bancária das contas que mantém nas instituições SANTANDER, BRADESCO, BESC, ITAÚ e REAL, e que estas movimentações são bem superiores ao montante de vendas registradas nos livros contábeis para o mesmo período.

Intimada a comprovar a origem dos depósitos bancários, não obteve êxito na comprovação dos depósitos constantes dos quadros abaixo:

Ano-calendário de 2007						
Mês	Bradesco	Besc	Itaú	Real	Santander	Total
jan/07	-	-	-	36.720,00	20.257,16	56.977,16
fev/07	-	-	-	16.850,00	-	16.850,00
mar/07	-	21.974,56	-	9.116,45	31.498,00	62.589,01
abr/07	22.712,00	-	-	22.900,00	19.852,00	65.464,00
mai/07	110.442,00	6.000,00	-	-	21.346,49	137.788,49
jun/07	3.601,88	-	5.000,00	12.850,00	45.000,00	66.451,88
jul/07	13.030,79	-	-	8.000,00	31.906,00	52.936,79
ago/07	-	5.682,09	8.128,73	36.266,79	42.068,16	92.145,77
set/07	-	-	-	98.532,00	44.800,00	143.332,00
out/07	-	-	-	-	19.500,00	19.500,00
nov/07	-	-	-	-	38.282,92	38.282,92
dez/07	-	-	-	-	54.700,00	54.700,00
	149.786,67	33.656,65	13.128,73	241.235,24	369.210,73	807.018,02

Ano-calendário de 2008			
Mês	Santander	Real	Total
jan/08	-	-	-
fev/08	31.000,00	-	31.000,00
mar/08	15.500,00	-	15.500,00
abr/08	20.400,00	-	20.400,00
mai/08	17.071,82	-	17.071,82
jun/08	50.097,77	-	50.097,77
jul/08	24.900,00	-	24.900,00
ago/08	36.800,00	5.000,00	41.800,00
set/08	24.900,00	-	24.900,00
out/08	9.000,00	12.281,43	21.281,43
nov/08	2.000,00	18.798,00	20.798,00
dez/08	9.962,62	40.875,00	50.837,62
	241.632,21	76.954,43	318.586,64

Estes valores foram levados à tributação com base no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996.

A Fiscalização, por outro lado, apurou – por meio de consulta às DECLARAÇÕES DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – DIRF, que a Contribuinte auferiu receitas referentes a comissões sobre financiamentos relativas aos anos-calendário de 2007 e 2008, oriundas especialmente dos Bancos: REAL, BRADESCO e ITAÚ. Receitas estas não oferecidas à tributação.

Intimada a comprovar com documentação hábil e idônea a origem destes depósitos, não se manifestou. A partir daí os valores abaixo foram levados à tributação do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins:

Mês	Ano Calendário	
	2007	2008
Janeiro	61.574,98	30.864,08
Fevereiro	67.832,06	24.755,75
Março	74.608,28	24.272,55
Abril	57.814,05	20.979,34
Mai	53.105,31	31.546,53
Junho	55.990,79	20.634,23
Julho	58.270,27	32.792,83
Agosto	63.867,55	50.894,20
Setembro	29.295,28	73.199,67
Outubro	43.660,25	39.727,35
Novembro	31.034,47	15.771,54
Dezembro	35.109,90	55.835,44
Total	632.163,19	421.273,51

A autoridade fiscal constatou também omissão de receita nas operações de venda de veículos usados com comprovação de custos de aquisição, com base nos relatórios de vendas e documentos apresentados em conformidade com a Instrução Normativa SRF nº 152, de 1998 – que dispõe sobre a determinação da base de cálculo de tributos e contribuições, relativamente às operações com veículos usados. – os valores apurados e levados à tributação são dos constantes das tabelas abaixo:

Ano calendário 2007

Mês	Receita apurada com base no relatório apresentado					Receita de Vendas		
	Santander	Besc	Bradesco	Itau	Real	Total Relatório	Declarada	Dif. a Lançar
jan/07	36.532,36	66.234,31	42.812,69	0,00	2.200,00	147.779,36	71.450,00	76.329,36
fev/07	44.914,67	8.050,00	62.151,27	0,00	1.900,00	117.015,94	26.950,00	90.065,94
mar/07	71.765,11	16.903,49	37.797,76	0,00	20.923,02	147.389,38	36.894,96	110.494,42
abr/07	34.052,00	12.235,66	22.306,00	0,00	21.436,22	90.029,88	32.423,15	57.606,73
mai/07	54.893,25	6.235,91	13.462,88	18.526,62	10.018,16	103.136,82	14.500,00	88.636,82
jun/07	80.677,09	5.063,85	0,00	0,00	59.669,79	145.410,73	21.715,00	123.695,73
jul/07	69.504,04	3.519,70	0,00	16.334,32	12.602,00	101.960,06	24.700,00	77.260,06
ago/07	130.134,79	0,00	7.498,94	0,00	2.901,38	140.535,11	13.200,00	127.335,11
set/07	84.942,55	0,00	3.684,98	0,00	4.333,02	92.960,55	17.400,00	75.560,55
out/07	81.377,80	0,00	0,00	0,00	0,00	81.377,80	19.000,00	62.377,80
nov/07	145.074,46	0,00	0,00	0,00	0,00	145.074,46	19.490,00	125.584,46
dez/07	109.075,12	0,00	0,00	0,00	0,00	109.075,12	26.800,00	82.275,12
Total	942.943,24	118.242,92	189.714,52	34.860,94	135.983,59	1.421.745,21	324.523,11	1.097.222,10

Ano Calendário 2008

Mês	Receita apurada com base no relatório			Receita de Vendas		
	Santander	Itau	Real	Total Relatório	Declarada	Dif. a Lançar
jan/08	81.669,96	0,00	0,00	81.669,96	18.165,00	63.504,96
fev/08	91.934,67	0,00	0,00	91.934,67	16.500,00	75.434,67
mar/08	87.541,28	0,00	0,00	87.541,28	15.900,00	71.641,28
abr/08	94.970,40	0,00	0,00	94.970,40	18.500,00	76.470,40
mai/08	127.605,58	0,00	0,00	127.605,58	18.600,00	109.005,58
jun/08	39.483,82	2.362,00	0,00	41.845,82	13.000,00	28.845,82
jul/08	149.129,99	5.238,00	0,00	154.367,99	20.800,00	133.567,99
ago/08	43.184,44	92.434,99	5.527,84	141.147,27	22.800,00	118.347,27
set/08	72.192,55	78.185,49	37.331,61	187.709,65	15.600,00	172.109,65
out/08	30.681,11	16.608,63	13.618,37	60.908,11	10.600,00	50.308,11
nov/08	47.251,33	690,00	4.806,88	52.748,21	3.500,00	49.248,21
dez/08	91.269,35	0,00	25.014,28	116.283,63	21.245,00	95.038,63
Total	956.914,48	195.519,11	86.298,98	1.238.732,57	195.210,00	1.043.522,57

Em virtude da ausência da escrituração contábil de toda a movimentação de recursos financeiros efetuada em contas correntes bancárias, a Autoridade Fiscal, com base no art. 530, do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, procedeu ao arbitramento de lucros para o segundo semestre do ano-calendário de 2007 e para o ano-calendário de 2008.

Levando à tributação a omissão de receita apurado no primeiro semestre de 2007 no âmbito do SIMPLES.

Foi aplicada multa qualificada de 150% por entender a Fiscalização estar caracterizada a conduta dolosa da Contribuinte consistente na omissão sistemática de receitas da atividade nos anos-calendário de autuação, sustentando sua afirmação no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996.

Irresignada a Interessada apresentou tempestivamente sua impugnação aos lançamentos fiscais em 25 de agosto de 2011, onde alega:

Preliminarmente que houve quebra do sigilo bancário sem autorização judicial, o que entende ser uma inconstitucionalidade e, em razão disso requer o cancelamento do feito fiscal.

E, no mérito, argumenta que:

a) incorreu em equívoco a Fiscalização na interpretação da IN SRF nº 152, de 1998 – que dispõe sobre a determinação da base de cálculo dos tributos administrados

pela RFB, relativamente às operações com veículos usados – uma vez que foi considerada a diferença apurada com base no relatório apresentado e a receita declarada pela Impugnante, ao passo que, a seu ver, deveria se apurar o custo de aquisição dos veículos e o preço de venda destes, para se encontrar a base de cálculo dos tributos.

b) os créditos havidos nas contas correntes bancárias que não tiveram comprovação de sua origem foram levados à tributação em sua integralidade, mesmo tendo a Fiscalização conhecimento de que o objeto social da Impugnante é a comercialização de automóveis usados de terceiros e recebe comissão como remuneração pelo serviço prestado.

Entende que deveria a Fiscalização – fazendo uso da já citada IN SRF nº 152 – tributar estes valores pela média de 10% de cada operação, sendo que o restante é devolvido ao verdadeiro proprietário do veículo. Ao final deste tópico alega que incorreu em erro a Autoridade Fiscal ao arbitrar em 38% [sic] “a receita bruta sobre o valor das vendas e das comissões, quando a impugnante está enquadrada no SIMPLES”.

c) a impugnante rebela-se contra a exigência fiscal com base nos depósitos bancários sem comprovação de origem. Discorrendo sobre este assunto afirma que o depósito tem a natureza de entrada na contabilidade e não necessariamente se constitui em receita da atividade. Cita julgado do STJ, e ao final, concluindo este tópico diz [...] trata-se de mera entrada na contabilidade, não podendo, então incidir PIS e COFINS sobre a totalidade das entradas na contabilidade da impugnante, haja vista que os valores que transitaram na cota da impugnante foram repassados aos reais proprietários dos veículos.”

d) no que concerne aos valores recebidos a título de comissão afirma a Impugnante que estes valores já sofreram retenção do imposto de renda na fonte e, conforme previsão legal, “trata-se a impugnante de substituída tributária, desaparecendo qualquer relação jurídica sua com o Estado.” Traz diversos julgados do STJ sobre responsabilidade tributária por substituição. Concluindo este tópico afirma que “quando se elege um substituto tributário, o substituído não pode ser responsabilizado.”

e) quanto a multa qualificada de 150% afirma que além de ter sido “aplicada sobre uma base cálculo equivocada” este patamar de penalidade é injustificável constituindo-se em confisco, o que é vedado pela Constituição Federal.

Ao final requer:

1. Preliminarmente pleiteia-se o descarte das provas obtidas por meio não autorizado por nossa Carta magna, conforme interpretação de nossa Corte Suprema, com o consequente cancelamento do lançamento fiscal e o arquivamento definitivo do presente processo.
2. O cancelamento do lançamento fiscal e o arquivamento definitivo do presente processo, pelo fato de a autuação fiscal está em descompasso com a IN 152/98 e o art. 142 do CTN, conforme arguido na presente defesa.
3. Alternativamente, a exclusão da parte tributada onde a impugnante encontra-se como substituída tributária pelas instituições financeira, bem como a exclusão da multa de 150% (cento e cinquenta por cento) por ferir o art. 150, IV de nossa

Constituição Federal, devendo ser fixada em patamares moderados, conforme previsto na presente defesa”.

A 3ª Turma da DRJ/Florianópolis-SC na sessão de 23/08/2013, ao analisar a impugnação apresentada, proferiu o acórdão nº 07-32.371 entendendo “*por unanimidade de votos, JULGAR IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário exigido*”, sob argumentos assim ementados:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

Depósitos Bancários. Origens. Presunção Legal. Omissão de Receita.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Lucro Arbitrado.

O imposto devido será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, com a inclusão de toda a movimentação financeira, no caso da opção pelo lucro presumido.

Omissão de Receitas

Não logrando a contribuinte justificar a diferença entre o valor das comissões efetivamente recebidas, de diversas instituições financeiras, e a receita oferecida à tributação pela autuada, com base no lucro presumido, nos moldes da IN SRF nº 152/1998, é de se manter o lançamento com base nos valores levantados pela fiscalização.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Legislação Tributária. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PIS. COFINS. CSLL. Lançamentos Decorrentes. Efeitos da decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ).

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecerem na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”.

Cientificado da decisão de primeira instância em 25/09/2013 (AR constante das fls. 2.761), a FRATELLO MOTORS VEICULOS MULTIMARCAS LTDA - ME, qualificada nos autos em epígrafe, inconformada com a decisão contida no Acórdão nº 07-32.371, apresenta recurso voluntário em 16/10/2013, constante das fls 2.763 e segs, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais objetivando a reforma do julgado reiterando os

Processo nº 11516.721233/2011-17
Acórdão n.º **1401-001.410**

S1-C4T1
Fl. 2.793

argumentos da peça impugnativa, mas sem acrescentar novos argumentos em decorrência da decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ/Florianópolis-SC.

Na referência às folhas dos autos considere a numeração do processo eletrônico (e-processo).

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA - Relator

Observando o que determina os arts. 5º e 33 ambos do Decreto nº. 70.235/1972 conheço a tempestividade do recurso voluntário apresentado, preenchendo os demais requisitos legais para sua admissibilidade, dele, portanto tomo conhecimento o mesmo acontece de recurso de ofício preenche os requisitos legais para sua admissibilidade, dele, portanto tomo conhecimento.

Antes de entrar no mérito, esclareço que mesmo diante dos argumentos e também da base legal constante da decisão contida no Acórdão nº 07-32.371, a Recorrente, no recurso voluntário, limitou-se a reproduzir, “*ipsis literis*” as preliminares constantes da peça impugnatória sem apresentar nenhum argumento ou fato que fosse de encontro a decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ/Florianópolis-SC, inclusive com os mesmos erros de digitação.

Na verdade não houve qualquer insurreição contra os fundamentos da decisão supostamente recorrida ou a apresentação de motivos pelos quais deveria ser modificada; continuou separando os recursos por tributo.

Assim procedendo, a Recorrente feriu o princípio da dialeticidade, segundo o qual os recursos devem ser dialéticos e discursivos; devem expor claramente os fundamentos da pretensão à reforma. Na verdade o princípio da dialeticidade consiste no dever do recorrente de indicar **todas as razões de direito e de fato que dão base ao seu recurso**, visto ser impossível ao CARF avaliar os vícios existentes na decisão de primeiro grau, sem que o interessado apresente e comprove todas as suas razões.

Sobre o assunto, leciona Nelson Nery Júnior:

“(...) o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. O recorrente deverá declinar o porquê do pedido de reexame da decisão. (...) As razões do recurso são elemento indispensável a que o tribunal, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. A sua falta acarreta o não conhecimento. Tendo em vista que o recurso visa, precipuamente, modificar ou anular a decisão considerada injusta ou ilegal, é necessária a apresentação das razões pelas quais se aponta a ilegalidade ou injustiça da referida decisão judicial” (Nelson Nery Júnior in “Teoria geral dos Recursos”. São Paulo; Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 176 e 177).

Analisando o tema o Superior Tribunal de Justiça, assim decidiu “*verbis*”:

“(...) o presente recurso não tem porte para infirmar a decisão recorrida, pois restringiu-se o agravante, a reiterar ipsis literis, os motivos expendidos no especial;

Consequentemente, o presente agravo não impugna, como seria de rigor, o fundamento da decisão recorrida, circunstância que obsta, por si só, o acolhimento da pretensão recursal” (AG nº. 479378/RJ, rel. Ministro Barros Monteiro, DJ de 14/2/2003).

“(…)Ao interpor o recurso de apelação, deve o recorrente impugnar especificamente os fundamentos da sentença, não sendo suficiente a mera remissão aos termos da petição inicial e a outros documentos constantes nos autos.

Precedentes.” (REsp nº. 722.008/RJ, rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, j. em 22/5/2007).

Diante a ação deliberada da Recorrente em desconsiderar todos os argumentos apresentados pela 3ª Turma da DRJ/Florianópolis-SC para refutar as alegações, principalmente em relação à preliminar, na sessão de 23/08/2013, que ao analisar a peça impugnatória apresentada, proferiu o Acórdão nº 07-32.371, meu entendimento inicial conduzia para não reconhecer do recurso voluntário.

Porém, buscando o fim maior do processo administrativo fiscal, que é a verdade material, passo a analisar a decisão de primeiro grau como se o recurso estivesse posto.

Assim, quanto à preliminar de quebra de sigilo bancário apresentada na impugnação e repetida no recurso voluntário mantendo a decisão da 3ª Turma da DRJ/Florianópolis-SC pelos seus próprios fundamentos, que peço vênia para transcrever:

“(…)

Inicialmente vem a Impugnante com argumentos tendentes a macular de inconstitucionalidade a obtenção dos extratos bancários com base no art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, afirmando que o Plenário do STF, por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário (RE 389808) para afastar a possibilidade de a Receita Federal quebrar o sigilo fiscal de contribuinte.

A apreciação de arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade da legislação tributária foge à alçada das autoridades administrativas de qualquer instância, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, a apreciação de assuntos desse tipo acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da validade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo deste poder.

(…)”.

Diante dos argumentos acima, rejeito à preliminar de quebra de sigilo bancário apresentada na impugnação e repetida no recurso voluntário.

Ultrapassado esse ponto e passando para o mérito, vejo que a 3ª Turma da DRJ/Florianópolis-SC analisando a imputação constante do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 2.554/2.572) e a impugnação (fls. 2.697/2.713), entendeu

como válida as atuações: (i) Omissão de receita – depósitos bancários de origem não comprovada.; (ii) omissão de receita – comissões recebidas; (iii) omissão de receitas – revenda de automóveis usados.

Ou seja, tudo passa pela “omissão de receita”, seja, através de: (i) depósitos bancários de origem não comprovada; (ii) comissões recebidas e não contabilizadas; e (iii) falta de contabilização na revenda de automóveis usados, o que levou ao arbitramento do lucro, tendo em vista que, segundo a fiscalização, *“nos livros contábeis apresentados (diário e razão), além da omissão de receita apurados nos 2 (dois) anos calendários fiscalizados, foi constatada a falta de escrituração de toda a movimentação de recursos financeiros efetuada em contas bancárias nos referidos anos calendários (cópia do balanço às fls.2507/2516)”* (fls. 2,568).

Mesmo diante da consistência dos argumentos apresentados no Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 2.554/2.572), a peça recursal apresentada pela Recorrente não trás qualquer comprovação que a Recorrente tenha conseguido comprovar essa tese; muito menos que a contabilidade tenha espelhado tais operações.

Isso simplesmente não aconteceu, segundo as informações e os documentos constantes dos autos. Na verdade, o lançamento de ofício restringiu-se à receita bruta omitida (depósitos bancários sem origem); e caberia a Recorrente comprovar as suas alegações; o que não o fez.

Porém, depois da prestação das informações, a fiscalização procedeu ‘filtros’ nas informações para conter apenas os créditos ocorridos na conta corrente do Banco Santander, nos termos do § do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Desta forma e com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, não comporta restrições de qualquer ordem, sendo que é ônus exclusivo da Recorrente, comprovar e justificar a origem dos recursos movimentados em sua conta bancária, cabendo à autoridade fiscal tão somente relacionar os créditos e intimar regularmente o contribuinte.

Conforme se constata, a autoridade fiscal cumpriu as determinações da norma legal, efetuando ajustes nos valores e expurgando aqueles que foram considerados comprovados ou não representavam novo ingresso de recursos. Ou seja, durante todo o curso do processo, cabia então a Recorrente, efetuar a comprovação demonstrando a origem dos créditos e depósitos, correlacionando-os eventualmente com a receita bruta já declarada e comprovando a origem um a um dos créditos/depósitos.

Verifica-se que tal propósito ficou prejudicado com a ausência deliberada de informações durante todo o processo administrativo, fato que evidentemente acabou voltando-se contra a própria Recorrente. E, como a questão dos autos trata de omissão de receita. Aqui

temos que identificar se a conduta da Recorrente (ou a ausência dela) pode ser tipificada a luz do que determina o art. 42 da lei nº. 9.430/96, a seguir transcrito:

“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”.

O Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 2.554/2.572) trouxe a tona uma série de situações que, smj, não foram contestadas, até a presente data, pela Recorrente. Até porque tudo que foi posto nos autos leva a uma questão: Houve ou não suprimimento de numerário?

Mas, antes da minha resposta, gostaria de trazer a tona parte do voto proferido pela Ilustre Conselheira Selene Ferreira de Moraes, Ex-Presidente da 3ª Turma Especial, nos autos do processo administrativo nº. 11030.000713/2008-06, Acórdão nº. 180301.220, proferido na Sessão de 14 de março de 2012, da qual participei:

“(…)

Como já ressaltado no tópico acerca da nulidade da decisão recorrida, a controvérsia a ser analisada no recurso gira em torno da aplicação do art. 282 do RIR/99, e não da sua legalidade ou inconstitucionalidade.

O crédito tributário relativo a esta infração foi constituído com fundamento no art. 282 do RIR/99:

‘Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).’

Extrai-se do artigo em destaque, em sintonia com os princípios basilares da contabilidade, que o simples registro contábil não constitui elemento suficientemente comprobatório, devendo a escrituração ser fundamentada em comprovantes hábeis para a perfeita validade dos atos e fatos administrativos.

Inexistindo nos autos prova documental da origem e entrega do suprimimento de numerário efetuado pelos sócios à pessoa jurídica, é de se reconhecer a ocorrência de omissão de receitas.

A ausência dos documentos que comprovem a efetividade da entrega dos recursos ao “CAIXA” constitui falha inaceitável tanto pela legislação comercial como pela legislação fiscal. A comprovação exigida nesse caso seria a exibição de cópias dos cheques entregues à Autora e extratos bancários demonstrando a sua compensação.

Contrariamente ao que alega a recorrente, a fiscalização trouxe aos autos os indícios na escrituração previstos no art. 282, quais sejam, a existência de lançamentos de suprimentos de caixa efetuados por sócio, sem comprovação da origem dos recursos e da efetividade de sua entrega”.

Porém, tomando emprestado e fazendo um paralelo, com a devida vênia e necessárias homenagens a Conselheira Selene Ferreira de Moraes, os argumentos acima, vejo que falta aos autos a comprovação da Recorrente apontado no Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 2.554/2.572).

Na verdade a Recorrente silenciou sobre os argumentos do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 2.554/2.572); e, na falta de outros elementos, o fisco pode utilizar o total das movimentações para fins de determinar a base de cálculo na hipótese de omissão de rendimentos e o arbitramento. Desta forma, pela ausência de documentos que possam contestar a omissão de receita e a consequente imputação tributária, não vejo como reparar a decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ/Florianópolis-SC.

Entendo que a Recorrente não observou que um dos princípios que lastreiam o processo administrativo fiscal é o Princípio da Legalidade, também denominado de legalidade objetiva. Tal princípio determina que o processo deverá ser instaurado nos estritos ditames da lei. Ou seja, na administração privada se pode fazer tudo que a lei não proíbe; já na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza expressamente, como forma de se atender as exigências do bem comum. Em suma enquanto que para o particular a lei significa “pode fazer assim”, para o Administrador público significa “deve fazer assim”, a atividade administrativa é plenamente vinculada, é regrada pelos limites impostos pela própria lei.

E, foi com base nesse princípio que a autoridade fiscal solicitou a Recorrente que comprovasse a origem dos recursos depositados em sua conta corrente e que não tinham sido levados a tributação. Veja que poderia a Recorrente juntar suas alegações antes do julgamento da DRJ ou deste Conselho, tendo em vista que a prova no processo Administrativo Fiscal é de fundamental importância e deveria ser criteriosamente produzida pela Recorrente. Isso porque é através da prova o julgador administrativo forma sua convicção.

Diante deste fato se poderia perguntar: “Qual o momento para a apresentação das provas no PAF?”. A resposta encontra-se inserta nos Artigos 3º e 38 da Lei 9.784/99, a seguir transcrito:

“Art. 3º. O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

(...)

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente; (...)”

“Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo”

E, caso tenha alguma dúvida o Art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, assim determina:

“Art. 16 (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)”

Diante da legislação acima, é importante acentuar que a responsabilidade pela comprovação da verdade material caberia a Recorrente; e, para isso deveria buscar na legislação de regência o substrato legal para juntar as provas que entendesse como necessárias a defesa da conduta realizada; e, isso não o fez!

E, observando tudo que consta dos autos, faz-se necessário aplicar as determinações contidas na Súmula CARF nº 26 cumulada com a Súmula CARF nº 34, a seguir transcritas:

“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”.

“Súmula CARF nº 34 - Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas”.

Aqui, não se está falando em indício de receita tributável, mas em presunção definida em lei, que autoriza, no caso de ausência de comprovação por meios hábeis e idôneos, da existência de receita omitida pela Recorrente que, pela ausência de contestação, espontaneamente confessou a sua conduta.

Ausência de atendimento às intimações leva a concluir que a Recorrente, deliberadamente, omitiu rendimentos e essa atitude, ou ausência dela, outorga, de forma indiscutível, a autoridade fiscal a atribuição dos valores não justificados a condição de receitas omitidas, como determina o art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Neste sentido o CARF vem assim se posicionando, *“verbis”*:

“Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO. Os valores creditados em conta bancária cuja origem não foi comprovada devem ser tributados como omissão de receitas da pessoa jurídica” (Processo nº. 10935.004082/2006-78, Recurso nº 157.047 - Acórdão nº 1101-00.115 - 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 17 de junho de 2009)

Assim, na falta de outros elementos, o fisco pode utilizar o total das movimentações financeiras da Recorrente e as declarações das empresas de cartão de crédito, para fins de determinar a base de cálculo correta dos tributos devidos. Desta forma, pela ausência de documentos que possam contestar a tese de omissão de receita, não vejo como reparar a decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ/Florianópolis-SC.

Diante dessa realidade e com lastro no que determina o art. 47, inciso III, da Lei nº 8.981/95, correto o arbitramento do lucro com o fito de determinar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e não merecendo qualquer reforma a decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ/Florianópolis-SC.

Passando agora para a fundamentação do arbitramento constante do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 2.554/2.572), a seguir transcrito:

“(…)

Constatou-se que nos livros contábeis apresentados (diário e razão), além da omissão de receita apurados nos 2 (dois) anos calendários fiscalizados, foi constatada a falta de escrituração de toda a movimentação de recursos financeiros efetuada em contas bancárias nos referidos anos calendários (cópia do balanço às fls.2507/2516).

O artigo 527, do RIR/99, abaixo transcrito, determina que as empresas optantes pela tributação com base no lucro presumido estão obrigadas a manter a escrituração contábil, nos termos da legislação comercial, admitida a opção pelo Livro Caixa com registro de toda a movimentação financeira, inclusive bancária:

(…)

Assim, diante das irregularidades apuradas, a fiscalização determinou as bases de cálculo do imposto devido mediante arbitramento de lucro, para o 2º semestre de 2007 e ano calendário de 2008, conforme dispõe o artigo 530, inciso II do RIR/99, a seguir transcrito:

(…)

Os débitos relativos ao imposto de renda e contribuição social, apurado com base no lucro presumido e declarados em DCTF (fls.69/119) foram compensados com os impostos e contribuição social apurados pelo arbitramento de lucro.

Cumpre observar que sobre as receitas auferidas a título de comissões, pagos pelas instituições financeiras, e sobre as receitas de vendas de veículos apurados na forma da Instrução Normativa nº 152, de 1998, foram aplicados o coeficiente de arbitramento de 38,4%.

Já com relação aos depósitos bancários, cuja origem a contribuinte não comprovou mediante apresentação de documentos hábeis e idôneos, foram considerados como

receitas omitidas, por presunção legal prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, assim sobre tais receitas, o lucro arbitrado foi determinado mediante aplicação do coeficiente geral de 9,6%.

Em relação ao 1º semestre de 2007, o crédito tributário foi apurado pelo regime SIMPLES instituído pela Lei nº 9.317/96 e alterações posteriores.

Ainda em relação ao 1º semestre de 2007, em vista da omissão de receita apurada na forma descrita nos itens anteriores, foram efetuados ajustes nos percentuais aplicados sobre as receitas brutas mensais declaradas no regime SIMPLES, para cálculo dos impostos e contribuições devidos, resultando em consequência insuficiência nos recolhimentos mensais, objeto, também, de lançamento de ofício”.

Diante das afirmações e da argumentação da Recorrente que o arbitramento do lucro carece de fundamentação, vejo que é totalmente descabida, tendo em vista que encontro no Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 2.554/2.572) que não foram apresentados, durante a fiscalização e bem como em todo o trâmite deste processo administrativo, os livros necessários para tributação com base no lucro real, quais sejam, os livros exigidos pela legislação comercial ou, na ausência destes, o Livro Caixa, na forma que determina o art. 45 da Lei nº 8.981/95.

Razão porque, com lastro no art. 47, inciso III, da Lei nº 8.981/95, correto o arbitramento do lucro com o fito de determinar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e não merecendo qualquer reforma a decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ/Florianópolis-SC.

Percebe-se claramente no relato constante do no termo de verificação fiscal que deliberadamente a Recorrente não disponibilizou para a fiscalização o adequado registro contábil de suas operações, apto a amparar o regime de tributação adotado, no caso, o lucro presumido, e, não o fazendo, submete-se ao disposto na norma.

Ora, incorre em preclusão lógica comportamento no qual a contribuinte mostra-se negligente no cumprimento de suas obrigações acessórias, motiva o arbitramento, e, em seguida, depois consumada a situação, alega que teria incorrido em equívoco e apresenta escrituração adequada. Não por acaso o arbitramento condicional é rechaçado pela jurisprudência deste tribunal administrativo, como se pode observar pela jurisprudência já pacificada, dentre elas, transcrevo, em primeiro ponto, o julgamento do Processo nº 19740.000209/2008-01, julgado em 11/09/2013 por essa 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da desta 1ª Seção de Julgamento e que foi materializado através do Acórdão nº. 1401001.043, da lavra do Ilustre Conselheiro Antonio Bezerra Neto, do qual participei e transcrita a seguir:

“IRPJ.CSLL. ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS. É cabível o arbitramento do lucro se a pessoa jurídica, durante a ação fiscal, deixar de exibir a escrituração que a ampararia na tributação com base no lucro real. ARBITRAMENTO. INCONDICIONALIDADE. Inexiste arbitramento condicional, sendo inócua a pretensão do contribuinte em apresentar a escrituração depois do lançamento para efeito de verificação da apuração do

lucro real”. (Acórdão nº. 1401001.043, Sessão de 11/09/2013 – 1ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária);

“IRPJ. ARBITRAMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS APÓS O LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO CONDICIONAL. IMPOSSIBILIDADE. O ato administrativo de lançamento não é modificável pela posterior apresentação de escrituração/documentação/livros auxiliares/de Inventário, uma vez que inexistente arbitramento condicional”. (Acórdão 140201.097, Sessão de 03/07/2012 – 1ª Seção / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

“ARBITRAMENTO CONDICIONAL DO LUCRO. Inexistente arbitramento condicional. Logo, o ato administrativo de lançamento desse natureza não é modificável pela posterior apresentação do documentário cuja inexistência e/ou recusa foi a causa do arbitramento”. (Acórdão 140200.985, Sessão de 11/04/2012 – 1ª Seção / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

“ARBITRAMENTO DO LUCRO. APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO EM FASE DE JULGAMENTO. A apresentação de livros e documentos somente na fase de julgamento, não tem o condão de invalidar o lançamento de ofício efetuado com base no arbitramento do lucro, pois não existe arbitramento condicional”. (Acórdão 180200.775, Sessão de 25/01/2011 – 1ª Seção / 2ª Turma Especial)

“APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS DE ESCRITURAÇÃO APÓS A LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ARBITRAMENTO CONDICIONAL. A apresentação de livros e documentos de escrituração contábil-fiscal após a lavratura do auto de infração é inócua para fins de descaracterização do arbitramento ex officio de lucros da pessoa jurídica, tendo em vista que a adoção desse regime de tributação (arbitramento) pela autoridade fiscal não constitui medida condicional”. (Acórdão 1101-00.145, Sessão de 19/06/2009 – 1ª Seção / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

Diante dos fatos narrados e de ausência da apresentação dos livros necessários para tributação com base no lucro presumido, quais sejam, os livros exigidos pela legislação comercial ou, na ausência destes, o Livro Caixa, na forma que determina o art. 45 da Lei nº 8.981/95 não merecendo qualquer reforma a decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ/Florianópolis-SC, por isso mantenho o arbitramento do lucro.

Em relação à qualificação da multa, trago os argumentos do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 2.554/2.572), de onde retiro o seguinte trecho:

“(…)

Justifica a multa qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), por estar caracterizada a conduta dolosa, pela omissão sistemática das receitas de sua atividade nos 2 (dois) anos calendários fiscalizados, além de deixar à margem da escrituração toda a movimentação bancária efetuada no período. É o que

determina o artigo 44, parágrafo 1º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:
(...)”.

Observando tudo que consta dos autos e principalmente dos relatos do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 2.554/2.572), não resta dúvida que a Recorrente informou a menor as suas receitas, mas não consigo ver distorção das formas jurídicas nem características de falsidade material ou ideológica, tanto é que a fiscalização, com certa facilidade, vislumbrou a conduta punível.

O Fisco, com base nas informações colhidas, junto à própria escrituração da Recorrente identificou da incorreta declaração das receitas, tanto é que a infração cometida pela Recorrente já estava delineada e delimitada antes do início da ação fiscal, ficando confirmada com as intimações procedidas, tanto é que foram aplicadas multas de 75% e 150%, dependendo da natureza da infração, conforme apontado nos autos de infração e devidamente justificado pela autoridade autuante, nos casos de qualificação da multa de ofício normal para 150%.

A divergência entre as informações apresentadas na contabilidade da contribuinte, os depósitos bancários e nas declarações feitas ao fisco federal não autorizam este último a qualificar como fraudulenta a conduta da autuada, desde que não restou identificado o uso de quaisquer artifícios, ardis ou outros meios similares para burlá-los, o que justificaria o evidente intuito de fraude.

Aduz-se, portanto, que as irregularidades descritas nos autos por não contabilização de notas fiscais e por informações a menor à Receita Federal do Brasil não representam modalidade de infrações fraudulentas, mas um caso de declaração inexata,

Observando tudo que consta dos autos e principalmente dos relatos Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 2.554/2.572), está devidamente evidenciado que a Recorrente, ocultou do Fisco Federal em 2007 o valor de R\$ 1.097.222,10 (hum milhão, noventa e sete mil, duzentos e vinte e dois reais e dez centavos) e em 2008 o valor de R\$ 1.043.522,57 (hum milhão e quarenta e três mil, quinhentos e vinte e dois reais e cinquenta e sete centavos), assim encontramos uma omissão média de 75,86% (setenta e cinco vírgula oitenta e seis por cento) do faturamento, sendo que 70,42% em 2007 e 81,29% em 2008;

Diante dos números acima consigo constatar, de forma cabal, a intenção do contribuinte de fraude da Recorrente. Entendo que as ações da Recorrente se enquadraram no conceito de dolo que está inserido no inciso I, do artigo 18 do Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isso significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a

produzir o resultado deles decorrente. Em outras palavras, podemos dizer que os elementos componentes do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

Dessa forma, os atos praticados pela Recorrente configuram, smj, o “evidente intuito de fraude”. Até porque, ficou comprovado nos autos os atos com o objetivo de fraudar a incidência do tributo, já que da confluência de indícios é possível extrair o porte ativo da Recorrente na ocultação da ocorrência do fato imponible.

Entendo que para a aplicação da Multa Qualificada deve esta configurada, de uma maneira cristalina, a prática reiterada de ações durante todo o ano calendário (ou mais de um), que tenham como objetivo mascarar a obrigação tributária principal, quando a escrituração do sujeito passivo demonstra que este conhecia o real valor a recolher, constitui ação dolosa que implica qualificação da multa de ofício.

Isso porque, a qualificação da multa depende da existência e demonstração da conduta prevista em lei por parte do sujeito passivo, conforme determina o art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, a seguir transcrito:

“Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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”.

Pela leitura do dispositivo acima, fica claro que há necessidade de existência e demonstração, pois o lançamento deve ser devidamente motivado, do evidente intuito de fraude. Essa é a posição dos arts. 71 a 73 da Lei nº. 4.502/1964, “*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”.

Assim, cabe ao Fisco apresentar os elementos que ensejaram a qualificação da multa e, demonstrar claramente a reiteração da conduta da Recorrente e foi o que aconteceu no Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 2.554/2.572) que comprovou as duas características que entendo serem pressupostos validadores na ação do sujeito passivo:

- (i) O pressuposto evidente - Quando a fiscalização comprova a qualidade daquilo que não admite dúvida; e,
- (ii) O pressuposto intuito – Quando o propósito na realização de um ato visa esconder ou minimizar o fato gerador da obrigação tributária.

Ou seja, pela leitura do relato do Fisco deve ficar comprovada, de forma cabal, com absoluta certeza, que o propósito da Recorrente era, ao praticar o ato, de impedir o conhecimento para reduzir o tributo devido.

Esse é o entendimento Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, quando do julgamento do Processo nº. 10247.000157/2004-38, consubstanciado através do Acórdão nº. 10617.015, que peço vênha para reproduzir:

“(…)

Primeiro, deve-se discutir a pertinência da qualificação da multa de ofício. Quando das infrações aqui em comento, tinha vigência o art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

Nessa época, aplicava-se a multa qualificada 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. Assim, mister verificar se a conduta estampada nos autos pode se subsumir aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, se está comprovado o evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964.

A autuação tomou por base uma presunção de omissão de rendimentos. O recorrente não fez qualquer prova da origem dos depósitos bancários. Por fim, nos autos, não se descobriu a origem dos depósitos bancários.

“(…)

Poderia, entretanto, a conduta dos autos se subsumir à sonegação, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda ou das condições pessoais do contribuinte. No caso de sonegação, mister explicitar claramente o fato gerador do imposto sonegado, com as condutas dolosas que impediram ou retardaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte. A partir de uma presunção legal de ocorrência de um fato gerador do imposto, não podemos afiançar que o contribuinte agiu com dolo, no intuito de

impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, notadamente porque a conta bancária era movimentada pelo recorrente, sem nenhuma interposição de pessoa, ou fraude a esconder o real beneficiário dos depósitos. Toda a movimentação bancária foi feita às claras.

Por óbvio, considerando as gravíssimas consequências da qualificação da multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, não pode o evidente intuito de fraude ser presumido.

(...)

Para qualificar a multa, mister comprovar com elementos hábeis e idôneos o evidente intuito de fraude. Mera presunção da omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não justifica a qualificação da multa de ofício. Deve-se ressaltar que a decisão acima está em consonância com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, balizada pela Súmula 1ºCC 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’.

Como exemplo da jurisprudência do Conselho na matéria, colaciona-se a ementa do Acórdão nº 10422619, unânime para desqualificar a multa de ofício, sessão de 13/09/2007, relator o conselheiro Nelson Malmann, verbis:

(...)

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS DO ÔNUS DA PROVA – As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA MULTA QUALIFICADA JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito defraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei no. 9.430, de 1996. Recurso parcialmente provido”.

Desta forma, entendo que a conduta da Recorrente nos anos de 2007 e 2008 aponta para o intuito consciente e deliberado de reduzir a base tributável. Nessas condições, a multa qualificada deve ser mantida por configurar a hipótese do art. 71 da Lei nº 4.502/1964, a seguir transcrito:

“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”.

Referido entendimento encontra amplo respaldo na jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme pode ser visto abaixo:

“Ementa: MULTA. QUALIFICAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. DEMONSTRAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

A qualificação da multa de ofício depende da demonstração do evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964.

No caso, o evidente intuito de fraude não foi demonstrado e a multa não deve ser qualificada.

Recurso Especial do Procurador Negado” (CSRF - Processo nº 11543.005082/200319 - Acórdão nº 920202.185 – 2ª Turma - Sessão de 27 de junho de 2012)

“MULTA QUALIFICADA Aplica-se a multa em percentual de 150% nos casos em que tipificada a situação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64. Fica evidenciada a intenção dolosa de tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte não contabiliza toda sua vultosa movimentação bancária, que abriga receitas de aplicações financeiras e ganhos em operações de cessão de crédito omitidos” (CSRF - Processo nº 13884.003382/200590 - Acórdão nº 9101001.393 – 1ª Turma Sessão de 17 de julho de 2012).

“Ementa: IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. MULTA AGRAVADA. CONDUTA. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO.

O agravamento da multa de ofício somente se justifica quando o sujeito passivo busca, com dolo, dificultar a busca da verdade material sobre a ocorrência do fato gerador e sua respectiva base de cálculo. Soma-se a esse fato a relevante constatação de que a ausência de informação não prejudicou a atuação fiscal.

Recurso Especial do Procurador Negado” (CSRF - Processo nº 13808.001188/200230 - Acórdão nº 9202002.229 – 2ª Turma - Sessão de 28 de junho de 2012).

Diante de tudo que vimos acima e para que seja qualificada a multa deve ser observado um dos princípios balizadores que lastreiam o processo administrativo fiscal: O Principio da Legalidade, também denominado de legalidade objetiva. O Principio da Legalidade determina que o processo deverá ser instaurado nos estritos ditames da lei. Ou seja, na administração privada se pode fazer tudo que a lei não proíbe. Já na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza expressamente, como forma de se atender as exigências do bem comum.

Em suma enquanto que para o particular a lei significa “pode fazer assim”, para o Administrador público significa “deve fazer assim”, a atividade administrativa é plenamente vinculada, é regrada pelos limites impostos pela própria lei.

Assim, para que seja imputada a Recorrente a multa qualificada faz-se necessário que o auto de infração comprove, com uma clareza meridiana a conduta eivada de dolo, com o objetivo de dificultar a busca da verdade material sobre a ocorrência do fato gerador e sua respectiva base de cálculo.

Já no que se refere à alegada inconstitucionalidade levantada pela Recorrente, aplica-se a Súmula Carf nº 2, assim redigida:

“Súmula Carf nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Quanto aos lançamentos relativos a o PIS, COFINS, estes não abrangidos pela decadência e a CSLL, cumpre que se dê aqui, o mesmo tratamento dado ao lançamento principal referente ao IRPJ. É que em face da decorrência daquele em relação a estes, e da inexistência de alegações especificamente dirigidas contra estas exações, tal tratamento se impõe.

Assim, diante do exposto, observando tudo que consta nos autos, voto no sentindo rejeitar à preliminar de quebra de sigilo bancário e no mérito, negar provimento ao recurso mantendo integralmente a decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ/Florianópolis-SC em relação a: (i) Omissão de receita – depósitos bancários de origem não comprovada.; (ii) omissão de receita – comissões recebidas; (iii) omissão de receitas – revenda de automóveis usados, bem como a qualificação aplicadas multas de 75% e 150%, conforme o caso.

Sérgio Luiz Bezerra Presta

Relator

(assinado digitalmente)