



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15540.720046/2017-65
ACÓRDÃO	1002-003.591 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAX ONE SUPERMERCADOS LTDA – EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. INTEMPESTIVIDADE. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE ADMISSÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

Quando o responsável tributário não apresenta impugnação ao lançamento, ao ser responsabilizado solidariamente, este se torna revel quanto à matéria de mérito discutida nos autos, sendo inadmissível o conhecimento do Recurso Voluntário por ele apresentado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. QUESTIONAMENTO PELO CONTRIBUINTE. LEGITIMIDADE PROCESSUAL. APLICAÇÃO DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Ninguém pode pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico. A pessoa jurídica não pode pleitear, em nome próprio, a exclusão de terceiros do polo passivo da obrigação tributária.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Sendo os documentos acostados aos autos claros, permitindo um adequado julgamento, torna-se prescindível a realização de perícia ou diligência para a solução da controvérsia.

LANÇAMENTOS REFLEXOS

Aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e Contribuição para o PIS/Pasep o quanto decidido no que tange ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, pela similitude dos motivos de lançamento e das razões de impugnação.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS BASEADAS EM PROVAS DIRETAS E EM PRESUNÇÃO LEGAL. DECLARAÇÕES ZERADAS. ESCRITURAÇÃO NÃO ENTREGUE. FALTA DE JUSTIFICATIVA.

Reputa-se dolosa a conduta do contribuinte em apresentar DIPJ, DACON zeradas, tampouco entregando escrituração obrigatória (ECD) e não apresentando justificativa para toda movimentação bancária realizada.

Ainda que uma das infrações esteja baseada em presunção legal, tendo em vista os demais elementos apontados pela Fiscalização, incide, a contrário senso, o disposto na Súmula CARF nº 25, uma vez que a qualificação da penalidade não decorreu, por si só, da omissão de receitas baseada em presunção legal.

MULTA. LEI. 9.430/1996. RETROATIVIDADE BENIGNA.

É aplicável a retroatividade benigna para redução da multa qualificada para 100%, conforme estabelecido pela nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LEI 9.430 DE 1996, ART. 42.

Nos termos do art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996, presumem-se tributáveis os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados em tais operações.

Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários. A demonstração da origem dos depósitos deve se reportar a cada depósito, de forma individualizada, de modo a identificar a fonte do crédito, o valor, a data e a natureza da transação, se tributável ou não.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012

BASE DE CÁLCULO. REFLEXOS. COMPROVAÇÃO DE NÃO TRIBUTAÇÃO.

Tratando-se de tributação reflexa de IRPJ oriunda de omissão de receita por presunção legal, compete ao impugnante comprovar os valores que devam ser excluídos da base de cálculo da contribuição em razão da venda de produtos isentos, submetidos a tributação monofásica ou por não se incluírem no conceito de faturamento.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2012

BASE DE CÁLCULO. REFLEXOS. COMPROVAÇÃO DE NÃO TRIBUTAÇÃO.

Tratando-se de tributação reflexa de IRPJ oriunda de omissão de receita por presunção legal, compete ao impugnante comprovar os valores que devam ser excluídos da base de cálculo da contribuição em razão da venda de produtos isentos, submetidos a tributação monofásica ou por não se incluírem no conceito de faturamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso apresentado pelo responsável solidário; conhecer parcialmente do Recurso do autuado, deixando de conhecer as partes relativas à defesa do sócio responsável tributário e à alegação de inconstitucionalidade de lei tributária, e rejeitar as preliminares suscitadas. No mérito, na parte conhecida, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em manter a qualificação da multa de ofício, vencida a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que afastava a multa qualificada, e, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso para reduzir a multa de ofício qualificada para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ailton Neves da Silva (presidente), Miriam Costa Faccin, Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Ricardo Pezzuto Rufino.

RELATÓRIO

Adoto relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campo Grande (MS) para sintetizar os atos processuais, por bem representar:

Trata-se de impugnação contra lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e lançamentos reflexos de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep, conforme autos de infração de fls. 02 a 55, com exigência do seguinte crédito tributário:

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica	118.773,00
Juros de Mora	53.694,71
Multa Proporcional	178.159,50
Valor do Crédito Tributário	350.627,21

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	49.023,06
Juros de Mora	22.220,97
Multa Proporcional	73.534,58
Valor do Crédito Tributário	144.778,61

Contribuição para o PIS/PASEP	8.326,81
Juros de Mora	3.863,35
Multa Proporcional	12.490,21
Valor do Crédito Tributário	24.680,37

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social	38.353,88
Juros de Mora	17.794,99

Multa Proporcional	57.530,81
Valor do Crédito Tributário	113.679,68

Valores em reais

Os fundamentos de fato e de direito estão descritos nos autos de infração e no Relatório Fiscal de fls. 56 a 71 e seus anexos.

As infrações apuradas pela Autoridade Fiscal foram:

- i. Omissão de receitas correspondente a depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96;
- ii. Receitas operacionais constantes da contabilidade, mas não declaradas;

A Autoridade Fiscal atribuiu responsabilidade solidária, nos termos do art. 135, da Lei nº 5.172, de 1966, a Vitor Coelho Rodrigues, por apresentar declarações com informações falsas, pela prática de sonegação e por não apresentar a escrituração contábil.

A ciência se deu pela via postal, fls. 667 e 668 à interessada e ao responsabilizado, em 06/02/2017.

A interessada impugnou o lançamento em 24/02/2017, na qual, após resumir os fatos, apresenta os seguintes pontos relevantes para a solução da lide:

- i. A Autoridade Fiscal não excluiu da exigência as receitas não tributadas ou submetidas a alíquota zero, bem como as correspondentes a produtos com incidência monofásica de contribuições ao PIS e COFINS;
- ii. PIS e COFINS incidem sobre o faturamento, assim não se pode usar a receita bruta como base de cálculo dessas contribuições;
- iii. Ausência de provas de ocorrência de fraude e, ao contrário, há flagrante boa-fé da impugnante e seus administradores, inclusive pela contratação de renomada consultoria para organizar seus negócios;
- iv. Inconstitucionalidade e violação ao princípio do não confisco na aplicação da multa de 150%;
- v. Não configuração de grupo econômico;
- vi. Ausência dos requisitos para declarar a solidariedade passiva dos sócios.

Por fim, conclui que a Autoridade Fiscal não foi capaz de interpretar corretamente a legislação e os fatos e apresenta seus pedidos:

- i. cancelamento dos Autos de Infração;
- ii. cancelamento da multa de 150%;
- iii. realização de diligência para apurar os valores efetivamente devidos de acordo com os argumentos apresentados;

iv. exclusão da responsabilidade do sócio pela ausência de solidariedade.

É a síntese do necessário.

No dia 09/08/2017 foi exarado o Acórdão 04-43.806 - 2ª Turma da DRJ/CGE (fls. 964 a 973) que julgou improcedente a impugnação, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2013

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

Os valores creditados em contas bancárias geram presunção “juris tantum” de omissão de receitas, quando a pessoa, não os tendo contabilizado, deixar de comprovar a origem dos recursos utilizados nas respectivas operações.

MULTA QUALIFICADA.

A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, quando restar devidamente caracterizado em procedimento fiscal, o evidente intuito de fraude, nos termos da lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração:01/01/2012 a 31/12/2012

BASE DE CÁLCULO

Compete ao impugnante comprovar os valores que devam ser excluídos da base de cálculo da contribuição em razão da venda de produtos isentos e submetidos a tributação monofásica, ou por não se incluírem no conceito de faturamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração:01/01/2012 a 31/12/2012

BASE DE CÁLCULO

Compete ao impugnante comprovar os valores que devam ser excluídos da base de cálculo da contribuição em razão da venda de produtos isentos e submetidos a tributação monofásica, ou por não se incluírem no conceito de faturamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2013

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

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

LANÇAMENTOS REFLEXOS

Aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e Contribuição para o PIS/Pasep o quanto decidido no que tange ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, pela similitude dos motivos de lançamento e das razões de impugnação.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. NÃO CABIMENTO.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

VEDAÇÃO AO CONFISCO. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado ao órgão administrativo o exame da constitucionalidade da lei e de eventuais ofensas pela norma legal a princípios constitucionais, inclusive aquele que veda tributo confiscatório.

LEGITIMIDADE. INTERESSE DE AGIR. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A impugnante não possui interesse de agir, nem legitimidade de parte, para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco à pessoa física, que não interpôs impugnação.

O autuado foi cientificado em 18/08/2017 (fl. 991) da decisão acima.

O responsável tributário, que não apresentou impugnação, veio ao processo no dia 08/09/2017 apresentando Recurso Voluntário (fls. 993 a 1028).

O contribuinte também apresentou Recurso Voluntário no dia 08/09/2017 (fls. 1052 a 1085), que, em suma, argui:

- a) Preliminarmente, que a decisão *a quo* não apontou os dispositivos legais em que se fundamenta juridicamente. Busca, nessa linha, nulidade do auto de infração.
- b) Que várias das suas mercadorias vendidas são tributadas a alíquota zero ou isentos de PIS/COFINS e que a autuação não levou isso em consideração quando os lançou reflexos do IRPJ.
- c) Da mesma forma, que a base de cálculo de PIS/COFINS é o faturamento da empresa, que não deve se confundir com a receita bruta.
- d) Que houve nulidade da decisão *a quo* ao negar o pedido de perícia da impugnação, sendo afrontado os princípios da ampla defesa e contraditório. Entende deveria ser aberto novo prazo para apresentação de documentos a fim de elidir a presunção.
- e) Que o lançamento por presunção é indevido, cabendo ao fisco o ônus da prova.

- f) Que não há comprovação de fraude no lançamento, devendo ser caracterizado o dolo pelo autuante. O princípio da boa-fé deve imperar para afastar a suposta fraude.
- g) Que a multa agravada de 150% é indevida, dada a não comprovação de dolo e fraude.
- h) Que a multa aplicada tem efeito confiscatório.
- i) Que não há configuração do grupo econômico, apesar do próprio recorrente reconhecer não ter havido solidariedade entre os entes no auto de infração.
- j) Que não há requisitos para se responsabilizar solidariamente os sócios da empresa. Além disso, argumenta que o sócio não foi intimado para realizar impugnação à época do lançamento.

Além dos argumentos acima, o contribuinte requer:

- Perícia e diligência contábil para garantir sua ampla defesa e contraditório, indicando seu assistente técnico para isso.
- Julgamento improcedente da autuação de IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e COFINS).
- Cancelamento da multa qualificada de 150%
- Exclusão do sócio VITOR COELHO RODRIGUES da solidariedade imposta pela autuação.

Ainda constam no processo petição nas fls. 1127 a 1132 informando que o autuado entrou em recuperação judicial e pedindo a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários aqui envolvidos.

Por fim, em petição de fls. 1135 e 1136, requer a possibilidade de realizar sustentação oral quando do julgamento nesse colegiado.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma dos art. 43 e 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

Temos dois recursos voluntários no processo.

O primeiro do responsável tributário VITOR COELHO RODRIGUES (CPF 132.975.047-06), nas fls. 993 a 1028. Este foi devidamente cientificado de sua responsabilidade tributária referente aos tributos lançados no dia 06/02/2017 (fl. 668). Ele não apresentou impugnação à época, só aparecendo ao processo quando da apresentação do Recurso Voluntário, no dia 08/09/2017 (fl 993).

Ocorre, porém, que é a Impugnação, e não o Recurso Voluntário, que instaura a fase litigiosa do processo, de acordo com o art. 14 do Decreto nº 70.235/72. Assim, a impugnação tempestiva é necessária para que possa ser analisado o mérito relativo ao processo administrativo fiscal. Esgotado o prazo para sua apresentação e não interposto o recurso, caracteriza-se a revelia do sujeito passivo, nos termos do art. 21 do Decreto nº 70.235/72, perdendo o direito de se insurgir contra o lançamento tributário.

Desta sorte, não há como conhecer do recurso do Sr. VITOR COELHO RODRIGUES, por se tratar de Recurso Voluntário sem a correspondente Impugnação no presente caso.

Já o contribuinte apresentou Recurso Voluntário no dia 08/09/2017 (fl. 1052), tendo sido cientificado do julgamento da DRJ em 18/08/2017 (fl. 991). Logo, este recurso é tempestivo.

Quanto a admissibilidade, nem todo o recurso do contribuinte pode ser admitido.

Primeiramente, o autuado questiona, no seu recurso, a responsabilidade tributária atribuída a seu sócio VITOR COELHO RODRIGUES.

O disposto no art. 18 do Código de Processo Civil assim preconiza:

Art. 18. Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico.

Desse modo, em caso de pluralidade de sujeitos no polo passivo do lançamento tributário, cada qual poderá defender-se em nome próprio da exigência fiscal assim constituída, quer pessoalmente, quer por meio de representante regularmente constituído nos autos, por competente instrumento de mandato.

Neste sentido é a jurisprudência majoritária desta 1ª Seção de Julgamento:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ILEGITIMIDADE. Cabe ao sócio indicado no Termo de Sujeição Passiva a apresentação, em seu nome, dos argumentos de defesa, revelando ilegitimidade passiva a insurgência da pessoa jurídica contra o referido feito. (Acórdão 1301-002.577, de 16/08/2017)

LEGITIMIDADE PROCESSUAL. APLICAÇÃO DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Ninguém pode pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico. A pessoa jurídica não pode pleitear, em nome próprio, a exclusão de terceiros do polo passivo da obrigação tributária. (Acórdão 9101-002.986, de 07/08/2017)

SUJEIÇÃO PASSIVA. RECURSO INTERPOSTO PELO CONTRIBUINTE EM FAVOR DO RESPONSÁVEL. FALTA DE INTERESSE DE AGIR E LEGITIMIDADE. PEDIDO NÃO

CONHECIDO. A pessoa jurídica, apontada no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir ou legitimidade para questionar a responsabilidade tributária atribuída à sua administradora pessoa física. Não se conhece dos argumentos relativos à responsabilidade tributária alegados por parte ilegítima. (Acórdão 1401-001.817, de 21/03/2017)

Ao mesmo tempo, o contribuinte traz no seu recurso o argumento que a multa de ofício teria efeitos confiscatórios, afrontando o princípio constitucional da vedação ao confisco.

No que se refere a esta alegação, reforça-se que não compete às instâncias julgadoras administrativas apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com os demais preceitos emanados da própria Constituição Federal ou de outras leis. Desta sorte, não cabe no âmbito deste contencioso a declaração de nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, matéria reservada, também por força de dispositivo constitucional, ao Poder Judiciário, a teor da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

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

Esse é o entendimento, por exemplo, deste CARF no Acórdão nº 1202-00.382 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 31/09/2010, cuja ementa é esta:

ILEGALIDADE. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO-CONFISCO.

Discussão relacionada à inconstitucionalidade de lei não é da competência deste órgão julgador, cabendo tal decisão ao Poder Judiciário. Aplicação da Súmula nº 2 do CARF.

Dessa forma, não conheço as partes do Recurso Voluntário do autuado referentes à defesa do sócio responsável tributário e a alegação de inconstitucionalidade de lei tributária, conhecendo os demais pontos questionados.

Preliminares

O recorrente busca, inicialmente, anulação da decisão *a quo* por não ter apontado os dispositivos legais em que se fundamenta juridicamente.

Discordo do contribuinte.

No voto do acórdão recorrido é demonstrada a base legal utilizada para o lançamento de presunção de omissão de receita por depósitos bancários com origem não comprovada (de forma somente elucidativa, já que esta está presente no auto de infração), traz à baila a falta de apresentação de provas pelo contribuinte de que parte do lançamento de reflexos de PIS/COFINS seriam não tributados, adentra na questão da fraude e da qualificação da multa

(citando suas bases legais) e afasta a análise da responsabilidade tributária e pedido de diligência, justificando-as.

Na verdade, o argumento do recorrente neste ponto é genérico, não apontando em qual ponto da decisão teria faltado fundamentação jurídica, não cabendo adesão à sua tese.

Ainda como preliminar, o contribuinte argumenta que houve nulidade da decisão anterior ao negar o pedido de perícia, sendo afrontado os princípios da ampla defesa e contraditório. Contudo, a negativa do pedido de perícia se deu com base no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, já que o colegiado não vislumbrou razões da sua necessidade:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Já nos pedidos do Recurso Voluntário, traz novamente pedido de perícia e diligência contábil, indicando seu assistente técnico para isso, para garantir sua ampla defesa e contraditório.

A questão pertinente a pedido de perícias está prevista no inciso IV do artigo 16 do Decreto 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou **perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas**, expostos os motivos que as justifiquem, com a **formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.**

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

No pedido a recorrente não apresenta formulação de quesitos. Os requisitos de admissibilidade do pedido de perícia, previstos nesse inciso, não são meras formalidades processuais, mas elementos essenciais à análise da prescindibilidade da produção da prova pericial.

Logo, com base no § 1º inciso IV do artigo 16 do Decreto 70.235/72, considera-se não formulado o pedido de perícia da contribuinte. Ao mesmo tempo, com base no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972 não vislumbro necessidade de realização de perícia ou diligência para conclusão deste julgado, já tendo o processos elementos suficientes para conclusão da lide.

Há, ainda petição de fls. 1127 a 1132 onde o recorrente informa que entrou em recuperação judicial e solicita a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários aqui envolvidos. Observa-se, contudo, que créditos tributários pendentes de julgamento administrativo

já se encontram com exigibilidade suspensa, devendo este debate ser retomado, se for o caso, após o trânsito em julgado na esfera administrativa.

Quanto à sustentação oral solicitada através de petição de fls. 1135 e 1136, o art. 95 do RICARF (Portaria MF nº 1.634/2023) combinado com o art. 4º da Portaria CARF nº 8/2024 regulamenta a forma adequada de solicitação de sustentação oral. A petição juntada ao processo não atende a estes requisitos, sendo considerada não formulada.

Mérito

Inicialmente é importante notar que o lançamento aqui em questão se deu com base em duas infrações apuradas:

1) Omissão de receita por presunção legal a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, com reflexo de CSLL, PIS e COFINS.

2) Resultados operacionais apurados em ECD (IRPJ e CSLL), entregue durante o procedimento fiscal, e não declarados em DCTF.

Toda argumentação trazida pelo contribuinte perpassa pela primeira infração, não havendo questionamentos quanto à segunda. O mesmo ocorreu quando da impugnação, razão pela qual a DRJ considerou essa matéria não impugnada.

Tratando, então, da omissão de receita por presunção legal a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, argumenta o contribuinte que o lançamento por presunção é indevido, cabendo ao fisco o ônus da prova.

Não há razão ao recorrente. Por regra, realmente, cabe ao fisco o ônus da prova quando da constituição de crédito tributário. Contudo, quando há previsão legal de presunção relativa, o ônus da prova é invertido, cabendo ao contribuinte a prova de que não é tributado o que a lei assim prevê.

O art. 42 da Lei nº 9.430/1996 está assim redigido:

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.

Observa-se nos autos que o contribuinte foi devidamente intimado a comprovar a origem dos depósitos e não o fez de forma satisfatória. Em sua Impugnação e Recurso Voluntário, mais uma vez, não traz comprovação das origens destes recursos, só meras argumentações genéricas. Mantem-se, então, a presunção prevista na legislação em tela, considerando tais valores como omissão de receita.

Quando ocorre o lançamento de IRPJ por omissão de receita por presunção legal a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, há também o lançamento de CSLL, PIS e COFINS reflexos. Alega, então, o recorrente que estes PIS e COFINS reflexos deveriam ser revistos, já que parte das mercadorias que ele vende são tributadas a alíquota zero ou isentos de PIS/COFINS. E que a autuação não levou isso em consideração quando os lançou reflexos do IRPJ.

Mais uma vez não cabe razão ao recorrente. Reforça-se que o lançamento realizado foi com base em presunção legal. Dessa sorte, cabe à recorrente provar que não incide a tributação. Apesar do argumento que parte de seu faturamento é de produtos sem incidência de tributação de PIS/COFINS, o contribuinte não trouxe ao processo documentos que demonstrem que estes valores depositados em suas contas e não comprovados possuem correlação com este produtos. Não há, então, como prosperar a pretensão do contribuinte.

O mesmo se pode falar sobre o argumento de não se confundir a receita bruta (utilizado para apuração de IRPJ) e faturamento (utilizado para apuração de PIS/COFINS) arguido pelo recorrente. O lançamento por presunção legal como omissão de receita se dá pelo próprio contribuinte não saber (ou não querer) demonstrar do que se tratam os recursos. Dessa sorte, por determinação legal, esses valores são tributados, no seu conjunto, em IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

O contribuinte também argui a falta de comprovação pela fiscalização da caracterização de fraude que teria ensejado a multa qualificada de 150%. Na sua visão, deve ser afastada a suposta fraude, com redução da multa citada.

Esse tema há muito é debatido neste Conselho, já tendo inclusive súmula sobre ele:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Ou seja, a súmula afasta a qualificação da multa de ofício nos lançamentos por presunção legal, que é o caso aqui, quando a sua aplicação se deu meramente pela presunção.

Mas, na visão deste relator, não é o caso em tela. A contrário senso da súmula, a qualificação da penalidade não se deu, por si só, pela omissão de receita baseada na presunção legal. Traz-se aqui trechos do Relatório Fiscal:

A empresa fiscalizada, além de omitir receitas, com a consequente supressão de tributos, agiu dolosamente omitindo informações, prestando declaração falsa às autoridades fazendárias, omitindo demonstrativos contábeis, e agindo ostensivamente a fim de retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Cabe ressaltar que, embora tenha movimentado, no período de apuração epigrafado, o montante de **R\$ 8.282.973,05**, a fiscalizada, intencionalmente, através de atuação, direta, dos seus sócios administradores, obistou o

conhecimento pelo fisco das receitas auferidas mediante a entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) “ZERADOS”.

Tal fato, a princípio, poderia parecer um mero erro cometido no cumprimento de uma obrigação acessória, sem grandes prejuízos ao Erário. Entretanto, ao proceder desta forma, restou, claramente, caracterizado o intuito de suprimir tributos pois, além da falsidade nas declarações contidas na DIPJ e na DACON, a empresa confessou, mediante às Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF's) entregues, créditos tributários, sensivelmente, menores que os devidos conforme será demonstrado no presente.

Nas referidas DCTF's foram declarados, somente, os valores de R\$ 37.067,16 e R\$ 23.256,26, a título de IRPJ e CSLL, e nenhum valor para o PIS e a COFINS.

Ainda, algum incauto poderia alegar que a apresentação da DCTF desta forma seria apenas um segundo erro ou um desleixo sem maiores consequências, todavia afasta-se, totalmente, esta possibilidade pelo fato de a fiscalizada não ter efetuado nenhum pagamento a título IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

(...)

Deve-se ressaltar que a fiscalizada, decorrido o prazo legal estipulado, não havia entregue a sua Escrituração Contábil Digital (ECD), a qual foi entregue em 29/09/2015 em razão de ter sido intimado para tal.

A autoridade fiscal logrou êxito em demonstrar que a conduta do sujeito passivo retardou o conhecimento do fato gerador da obrigação principal, conforme disposição do art. 71, I da Lei nº 4.502/1964:

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

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

Essa previsão enseja a qualificação da multa, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996 (vigente à época):

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;

(...)

§ 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.

Não pode ser outra a conclusão diante dos fatos trazidos aos autos, que merecem ser reiterados. O contribuinte havia apresentado DIPJ e DICON zerados para o ano fiscalizado. As DCTFs foram entregues com valores irrisórios, somente para o primeiro trimestre de 2012 e somente relativo a IRPJ e CSLL sobre estimativa. Ao mesmo tempo, não houve recolhimento de tais tributos. A ECD nem fora entregue! Paralelo a este comportamento, o contribuinte teve movimentação bancária acima de R\$ 8 milhões no ano em questão. Obviamente, não recolheu os correspondentes tributos devidos. Somente após intimado, durante o procedimento fiscal, é que o contribuinte retificou DICON e apresentou a ECD. Somado a tudo isso, o contribuinte não buscou comprovar valor algum depositado em suas contas correntes, quando intimado.

O conjunto dos fatos apurados permite concluir, sem margem para dúvida, que a atuação do Contribuinte visou esconder da Fazenda Nacional o resultado de sua atividade comercial, elidindo assim a respectiva tributação. Para o Fisco Federal, prestou quase nenhuma informação do período fiscalizado (declarações e escriturações obrigatórias). Tal comportamento indica que pretendeu, sim, ocultar os resultados de sua atividade comercial da Fazenda Nacional, retardando o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária que foi apurada mediante procedimento fiscal realizado três anos após sua ocorrência.

Sabe-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64. Ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado, voltado para suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

No presente caso, entendo por caracterizado o dolo do contribuinte, demonstrado em seus atos, para alcançar o objetivo de suprimir ou reduzir o pagamento dos tributos devidos.

Esse foi o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, deste Conselho, nos julgados abaixo:

Acórdão nº 9101-006.315 (15/09/2022)

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS BASEADAS EM PROVAS DIRETAS E EM PRESUNÇÃO LEGAL. DECLARAÇÕES ZERADAS.

Reputa-se dolosa a conduta do contribuinte em não apresentar DIPJ e DCTF, tampouco e não declarar ao menos as receitas escrituradas nos livros Registro de Entradas e de Saídas e/ou comprovadas pelo Fisco mediante circularização junto aos clientes da autuada.

Ainda que uma das infrações esteja baseada em presunção legal, tendo em vista os demais elementos apontados pela Fiscalização, incide, a contrário senso, o disposto na Súmula CARF nº 25, uma vez que a qualificação da penalidade não decorreu, por si só, da omissão de receitas baseada em presunção legal de omissão de receitas.

Acórdão nº 9101-004.669 (16/01/2020)

MULTA QUALIFICADA. LEI 9.430, ART. 44, INCISO II.

É qualificada a multa na hipótese de apresentação de DIPJ e DCTF zeradas - ou não apresentadas -, que atestam o dolo do contribuinte. Ademais, a falta de justificativa de 100% do valor de depósitos bancários, legitima a aplicação de multa qualificada.

A Súmula CARF nº 25 trata da presunção legal de omissão de receita, impedindo a aplicação de multa qualificada sem a comprovação do dolo do contribuinte, na forma dos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964. O lançamento tributário expressamente trata do dolo do contribuinte, com a substancial omissão de rendimentos, aplicando-se o racional da Súmula CARF 25 para manutenção da multa.

No caso concreto, em que pese uma das infrações esteja baseada em presunção legal, tendo em vista os demais elementos apontados pela Fiscalização, incide, a contrário senso, o disposto na Súmula CARF nº 25, uma vez que a qualificação da penalidade não decorreu, por si só, da omissão de receitas baseada em presunção legal. É o caso, então, da manutenção da multa de ofício qualificada.

Quanto à alegada não configuração de grupo econômico, apesar de conter menção a isso no Relatório Fiscal, não houve consequência nos lançamentos efetuados, razão pela qual não há controvérsia a respeito.

Por fim, constata-se que o art. 44 da Lei nº 9.430/96, que justificou a qualificação da multa de ofício, foi alterada pela Lei nº 14.689/2023, assim prevendo atualmente:

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;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

Resta aplicável, no caso, a retroatividade benigna prevista na alínea c do inciso II do art. 106 do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Dessa forma, o percentual da multa de ofício aplicada deve ser reduzido para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna.

Dispositivo

Por todo o exposto, não conheço o Recurso Voluntário do Sr. VITOR COELHO RODRIGUES; conheço parcialmente o Recurso Voluntário do autuado, desconhecendo as partes relativas à defesa do sócio responsável tributário e da alegação de inconstitucionalidade de lei tributária, nego as preliminares suscitadas e, no mérito, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e a nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista