



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº.: 10120.002632/2002-75

Recurso nº.: 132.980

Matéria : IRPJ – Exs.: 1999 a 2002

Recorrente : TIO JORGE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.

Recorrida : 2ª. TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

Sessão de : 17 de março de 2004

Acórdão nº. : 101-94.519

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – MPF – Não inquina de nulidade o auto de infração, quando os Mandados de Procedimentos Fiscais Complementares que deram continuidade à fiscalização, foram emitidos, extemporaneamente, tendo em vista que sua função é dar ciência ao sujeito passivo da obrigação tributária do procedimento administrativo tributário e de controle interno das atividades e procedimentos fiscais.

MULTA ISOLADA – Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos e o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

MULTA MAJORADA – O oferecimento à tributação, durante anos consecutivos, de apenas ínfima parcela das suas receitas, torna notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte das autoridades fiscal, das circunstâncias matérias da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa majorada.

IRPJ – FALTA E/OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO – Tendo sido constatado pela fiscalização, diferenças entre o imposto devido segundo a base de cálculo apurada *ex officio* e o efetivamente recolhido, e não tendo a contribuinte carreados aos autos qualquer documentos que comprove seu acerto acerca do valor recolhido, não há como acolher suas asseverações.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – ARBITRAMENTO – Caracteriza-se omissão de receitas e procede ao arbitramento do lucro da pessoa jurídica, quando devidamente comprovado pela fiscalização, o descompasso de receitas escrituradas nos livros fiscais e o efetivamente declarado para efeito de base de cálculo do imposto de renda.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de voluntário interposto por TIO JORGE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Valmir Sandri (Relator) que deu provimento parcial ao recurso para afastar a imposição da multa isolada e reduzir a multa de lançamento de ofício para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sandra Maria Faroni.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
REDATORA-DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 17 MAI 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: PAULO ROBERTO CORTEZ e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso nº. : 132.980
Recorrente : TIO JORGE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.

RELATÓRIO

TIO JORGE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este E. Conselho de Contribuintes, de decisão da 2ª. Turma da DRJ em Brasília/DF que, por unanimidade de votos, manteve, integralmente, o auto de infração de fls. 330/335, em virtude de ter sido apurado diferenças de Imposto de Renda Pessoa Jurídica referente aos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000, e do 1º. e 2º. trimestres do ano-calendário de 2001, acrescidos dos juros moratórios, multa de ofício e multa isolada pela insuficiência de recolhimento no IRPJ sobre base de cálculo estimada no ano-calendário de 2000.

As infrações que geraram o valor do crédito tributário apurado neste processo estão assim discriminadas:

001 – FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DE DECLARAÇÃO EM DCTF, REFERENTE AO IRPJ DEVIDO NO AJUSTE ANUAL

Fato Gerador: 31/12/2000

Obs.: Diferenças de IRPJ apuradas entre os valores declarados na DIRPJ, com atraso e durante ação fiscal, e o efetivamente recolhido e declarados em DCTF.

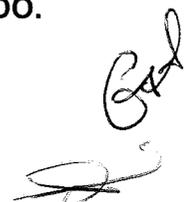
002 – FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS) – LUCRO PRESUMIDO.

Fato Gerador: 30/06/98, 30/09/1998, 31/12/1998, 31/03/1999, 30/06/1999, 30/09/1999 e 31/12/1999.

Obs.: Diferenças apuradas pela fiscalização, entre os valores devidos e o efetivamente recolhido, com base no Lucro Presumido.

003 – APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO FALTA E/OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ – LUCRO ARBITRADO.

Fato Gerador: 31/03/2001 e 30/06/2001.



Obs.: O cálculo do Imposto de Renda foi feito sobre o Lucro Arbitrado de janeiro a abril de 2001, tendo em vista que a empresa declarou que optou neste período, a forma de tributação pelo Lucro Real Trimestral, sem no entanto ter apresentado a fiscalização os Livros Contábeis desse período.

Sobre os créditos tributários apurados nos itens 02 e 03 acima, foi aplicada a multa de ofício qualificada para o percentual de 150%, por entender da fiscalização que as infrações cometidas pela empresa, em tese, configuram crime contra a ordem tributária.

004 - DEMAIS INFRAÇÕES SUJEITAS A MULTAS ISOLADAS (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)

Data das infrações: janeiro a dezembro de 2000.

Multas devidas isoladamente, em razão da insuficiência de recolhimento dos valores de IRPJ devidos por Estimativa Mensal, com base na Receita Bruta no ano-calendário de 2000.

**IRPJ – (a) valor do imposto – R\$ 2.262.232,04; (b) juros de mora – R\$ 560.359,23; (c) multa proporcional – R\$ 2.339.127,24;
2) multa exigida isoladamente – R\$ 1.114.749,27.**

A capitulação legal da autuação se encontra às fls. 331 a 335 e 340.

Intimada do auto de Infração, tempestivamente impugnou o feito às fls. 361 a 409, alegando, em síntese, o seguinte:

Preliminares:

A primeira preliminar suscitada pela Contribuinte versa sobre a intempestividade das prorrogações do MPF-F que estabeleceu a data de 27 de setembro de 2001 para conclusão dos trabalhos da ação fiscal, chegando a demonstrar que o atraso em tais prorrogações chega a 32 dias.

Dessa maneira, sob a exigência de que a prorrogação deve ser feita antes do prazo previsto para conclusão dos trabalhos, alega a Contribuinte tratar-se de vício congênito, pois quando da prorrogação, o MPF-F já se encontrava vencido,

impossibilitando o aproveitamento dos levantamentos realizados posteriormente e tornando absolutamente nulo todo o feito fiscal, nos termos do artigo 59, inciso I do Decreto nº 70.235/72 e artigo 37 da Carta Magna (princípio da legalidade).

Com isso, argumenta a Contribuinte que a única solução para o prosseguimento da fiscalização seria emissão de um novo MPF, com a substituição de todos os Auditores Fiscais responsáveis pela execução do Mandado extinto, fato que não ocorreu.

Outrossim, explica que o MPF, segundo o art. 4º da Portaria SRF nº 1.265 c/c com art. 7º, I e art. 23 do Decreto 70.235/72, tal mandado só passa a surtir seu legal efeito quando da data da ciência do sujeito passivo, e não na data de sua confecção, além de que não caberia, também, considerar que o prazo de vigência do MPF poderia ser convenientemente ajustado, ou seja, deve-se contar 120 dias, tendo como marco a data da ciência, e não aquela constante do MPF.

Mérito

A Contribuinte alega que os princípios constitucionais da igualdade e sobretudo da equidade, são atingidos pelas normas tributárias em vigor, aplicáveis no caso em estudo, a saber.

A base de cálculo das contribuições (PIS e Cofins) pagas pela Contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, é seu faturamento efetivo, acrescido de outras receitas operacionais, não lhe sendo permitida nenhuma dedução a título de custo ou despesa.

Ocorre que, para algumas atividades, principalmente instituições financeiras e empresas que realizam operações de compra e venda de moeda estrangeira, a Lei prevê tratamento diferenciado e mais justo, podendo deduzir de sua receita bruta todos os custos inerentes às operações.

Assim, o conceito de faturamento assumiria contornos diferenciados para cada atividade. Destarte, entende a Contribuinte que a base de incidência da contribuição, para qualquer atividade, deve recair sobre o lucro bruto, tal qual é aplicado às instituições financeiras e às empresas que operam com compra e venda de moeda estrangeira.

Deste modo, alega ser injustificável o tratamento desigual, previsto na Lei nº 9.718/98 para a determinação da base de cálculo da citada contribuição, adotado em relação a contribuintes que se dedicam à mercancia, no que cita, ainda, diversos julgados para demonstrar que o Poder Judiciário vem repelindo a cobrança de tais contribuições nos moldes interpretados pela Administração.

Por sua vez, aduz que outro ponto que justifica supostas diferenças apontadas pelos auditores, reside na exclusão do ICMS para fins de determinação da receita bruta.

Destaca, dessa maneira, que o ICMS não constitui faturamento ou receita da empresa, sendo, pois, receita do Estado. Mas, mesmo assim, o valor do ICMS compõe a receita (faturamento), cujo encargo é suportado pelo consumidor, passando a integrar a base de cálculo da sua contribuição.

Portanto, a cobrança de tributo sobre tributo é *bis in idem*, prática que entra em colisão com a CF/88, segundo a Impugnação apresentada.

Dessa forma, destaca que um simples artifício de cálculo – seja ele cobrado separadamente (como o IPI) ou embutido no valor da operação (como no ICMS) – não é fundamento lógico para traçar características diferenciadoras.

Finalizando a argumentação sobre a base de cálculo do ICMS, acrescenta que o produto financeiro decorrente do IPI e ICMS devem ser repassados ao Estado e à União, evidenciando que o comerciante atua como mero depositário, o que afastaria qualquer vinculação com receita ou faturamento.




Sobre a multa aplicada de 150%, alega ser equivocada a majoração da multa, tendo em vista não ter o contribuinte fugido do controle da administração, omitindo de forma deliberada, no todo ou em parte, sua movimentação financeira ou patrimonial, nem lançado mão de estratégias (como a venda sem a devida emissão de documento fiscal). Ademais, argumenta ter seu ponto de vista embasado por outros contribuintes, doutrinadores e tribunais, não existindo, dessa maneira, qualquer ilicitude nos atos praticados.

Ademais, explica que todos os levantamentos usados pela fiscalização como base para o referido lançamento foram fornecidos de boa-fé, sendo que os autuantes não manusearam sequer um só documento fiscal. Assim, entende ser inaceitável a acusação de prática de crime contra a ordem tributária, não tendo sido encontrada nenhuma omissão de receita, pois estavam devidamente escriturados nos seus livros fiscais.

Dessa forma, aduz que a conotação de crime sustentada assume características de chantagem, tendo como escopo forçar a Contribuinte a quitar o suposto crédito em busca do benefício abrigado no art. 34 da Lei 9.249/95; em seu favor, colaciona jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, acrescentado que esta se refere a processos idênticos ao processo em estudo.

Sobre a multa isolada, relativa ao ano-calendário de 2000, alegou que a base de cálculo adotada para a aplicação da multa foi o somatório das estimativas mensais com o imposto apurado no ajuste anual, e que sobre a mesma base de incidência foram aplicadas multa de ofício e multa isolada, que seria ilegal e descabida.

Por fim, requereu fosse considerado como base de cálculo do IRPJ apenas o lucro bruto, ou a exclusão do ICMS da receita bruta, para apurar o valor supostamente devido, e que fossem julgada improcedente a multa qualificada de 150% e a multa isolada.

A vista de sua impugnação, a 2ª. Turma da DRJ em Brasília-DF, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, por entender, em síntese, que:

Sobre a intempestividade do MPF-C, expôs não ser necessário que se dê ciência ao Contribuinte antes do prazo de vencimento do MPF anterior, pois, dessa forma, bastaria que o mesmo se esquivasse de recebê-la para tumultuar a ação fiscal. O que deveria, portanto, ocorrer até a data do vencimento da MPF anterior, seria tão somente a emissão do MPF-C, o que teria ocorrido no caso em apreço.

Sobre a base de cálculo do imposto, alega que a exigência do art. 45 da Lei nº 8.981/1995, se estenderia a todas as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido, caso da Contribuinte. Quanto às instituições financeiras, esclarece que estas são obrigadas ao lucro real, e com isso deverão manter toda a escrituração, e não apenas o livro caixa.

Aduz, portanto, que para fins de apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro, seja no caso de lucro real, seja no caso de lucro presumido, o conceito de receita bruta é o do art. 31, § único, da Lei 8.981/1995. Outrossim, caso a empresa tivesse optado por tributação pelo Lucro Real, poderia se apropriar de todos os custos e despesas operacionais, necessários à atividade da empresa, com observância da legislação comercial e fiscal.

Portanto, esclarece ser descabida a invocação do princípio constitucional da isonomia, ainda que a instância administrativa pudesse apreciar arguições de inconstitucionalidade.

Quanto à dedução do valor do ICMS da receita bruta, incidente sobre as vendas, também julga descabida a pretensão da Contribuinte, por não se incluir na receita bruta, ICMS cobrado destacadamente do comprador ou contratante, do qual o vendedor dos bens ou prestador de serviços é mero depositário. No caso do ICMS embutido no preço da venda, o contribuinte é o comerciante. Sendo assim, mantém o lançamento com o ICMS incluído.

Sobre as multas aplicadas ao contribuinte, foram todas mantidas, tendo como base o inciso I do art. 2º da Lei 8.137/90, alegando ter a empresa repetidamente declarada apenas pequena fração da receita líquida de vendas escrituradas nos seus Livros Fiscais. Considera, também, que a empresa em momento algum demonstrou como chegou aos valores do suposto lucro bruto, ou receita ajustada, utilizados para apurar a base de cálculo do imposto declarado.

Aduz, dessa maneira, que tendo a empresa declarado a menor seus rendimentos, de forma sistemática, durante anos consecutivos, tentou impedir ou retardar ainda que, parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. E mais, que tal prática caracterizaria conduta dolosa e premeditada, submetida ao tipo previsto no art. 71, I, e 72 da Lei 4.502/64.

Por sua vez, relata que os Auditores Fiscais, ainda, formalizaram a representação fiscal para fins penal, constante do processo em tela, tendo em vista que os fatos descritos caracterizam, em tese, crimes contra a ordem tributária.

Sobre a multa exigida, isoladamente, alega que tal cobrança é baseada no art. 43, c/c o art. 44, "caput" e parágrafo 1º, inciso IV da Lei 9.430/1996.

Sobre a alegação de bi-tributação, esclarece o julgador que a Contribuinte deveria recolher mensalmente pela estimativa do quadro de fls. 328, coluna A, mas recolheu somente os valores da coluna B do mesmo quadro, resultando valores não recolhidos mensalmente na modalidade por estimativa, correspondente à coluna C, sobre os quais foi cobrada multa no percentual de 150% por configurada ação dolosa. Por fim, que a multa de 75% incide sobre o valor não pago no período a título de IRPJ.



Por fim, registra que a legislação é clara ao determinar a cobrança das multas conforme consignado no auto de infração, até porque, mesmo apurando prejuízo no período, as multas seriam devidas, consoante se depreende do inciso IV, parágrafo 1º, art. 44 da Lei 9.430/1996.

Inconformada com a decisão *a quo*, tempestivamente recorre a este E. Conselho de Contribuintes (fls. 430/474), aduzindo como razões do recurso as mesmas da sua peça impugnatória, quais sejam:

que o prazo para prorrogação do MPF não se cumpre com a lavratura do MPF-C, e sim com a ciência do contribuinte, conforme o art. 23 do Decreto nº 70.235/72.

Esclarece que o MPF só passa a irradiar seus legais efeitos a partir da data da ciência, mesmo porque, a data de sua lavratura pode ser facilmente adulterada de acordo com a conveniência da fiscalização. Aproveita para colacionar doutrina e jurisprudência sobre o assunto, inclusive do Conselho de Contribuintes.

Outrossim, alega que, além do atraso de 32 dias na prorrogação do MPFF, o MPF-1 e MPF-3 foram levados ao conhecimento da Contribuinte na mesma ocasião (29.10.2001), embora possuam datas pretéritas como de suas confecções (25.09.2001 e 23.10.2001), na tentativa de travesti-los de tempestivos, tanto que teriam sido encaminhados na mesma data pela fiscalização, e recebido na mesma data pela Contribuinte, visto AR, conforma comprovado às fls. 05.

Por outra via, acrescenta que a faculdade da ciência por ocasião do primeiro ato de ofício subsequente, praticado junto ao sujeito passivo, só foi instituído pela portaria SRF nº 3.007/01, que mudou a sistemática de notificação outrora vigente, assim, as regras de notificação ainda no ano de 2001 são aquelas disciplinadas pelo art. 23 do Decreto nº 70.235/72.



No mérito, alega, novamente, que a administração molda o conceito de faturamento de acordo com a sua conveniência, contrariando o disposto no art. 110 do CTN, que veda alteração de conceitos definidos pelo direito privado.

Dessa maneira, segundo a Contribuinte, os comandos legais citados (art. 3º da Lei 9.718/98 c/c com o art. 1º, inciso III da Lei 9.701/98), colidem com os princípios constitucionais da igualdade e da equidade, já que a Constituição vigente impõe que norma infraconstitucional deveria graduar incidência de tributo, levando-se em consideração a capacidade contributiva de cada um. Desta forma, alega que o tratamento inserido na Lei nº 9.718/98 não se coaduna com a determinação constitucional, no que colaciona diversos julgados em seu favor.

Ademais, aduz que quando da instituição da sobredita contribuição, fez-se “tabula rasa” de princípios constitucionais, conferindo tratamento menos gravoso a alguns segmentos econômicos.

Ainda no mérito, esclarece que outro ponto que justifica as supostas diferenças apontadas pelos auditores, reside na exclusão do ICMS para fins de determinação da receita bruta. Segundo a Contribuinte, dever-se-ia ao fato de que a Lei nº 9.718/98 prevê exclusão do ICMS cobrado por substituição tributária, e desse modo comporia a receita bruta o valor do ICMS, valor que embora pertencente ao Estado, e cujo encargo é suportado pelo consumidor, passaria integrar a base de cálculo da dita contribuição.

Entende a Recorrente que um simples artifício de cálculo, seja ele cobrado destacadamente como se faz com o IPI, ou embutido no valor da operação como no caso do ICMS, não é fundamento lógico para traçar características diferenciadoras.

No tocante à majoração da multa de 150%, alega que em nenhum momento tentou impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, conforme alegado pela 2ª Turma da DRJ/Brasília (DF) e que, no caso em apreço, a realidade dos fatos seria que tem ponto de vista diverso do utilizado pela Administração, não havendo

qualquer ilicitude nos atos por ela praticados, tendo, inclusive, embasamento de vários doutrinadores, o que não transforma em fraudulentos os seus atos.

Explica, novamente, que forneceu todas informações necessárias ao procedimento fiscalizatório, mesmo quando não teria a obrigação de fornecê-las e que a fiscalização não verificou nenhuma nota fiscal ou fatura, pois todos os dados foram espontaneamente informados.

Dessa maneira, aduz ser inaceitável que, estando os livros da Contribuinte devidamente escriturados e não tendo sido encontrada nenhuma omissão de receita, seja ela acusada de práticas de crime contra a ordem tributária.

Por fim, alega que a cobrança de tal multa tem a conotação de chantagem, tendo como escopo forçá-la a quitar o suposto crédito em busca do benefício do art. 34 da Lei nº 9.249/95.

Quanto à multa isolada, reforça sua posição apresentada na Impugnação, argumentando que, conforme disposto no CTN, a obrigação tributária é principal ou acessória, sendo que a principal surge com a ocorrência do fato gerador e a acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação.

Com isso, alega que o lançamento em epígrafe se fundou em razão de suposta insuficiência de recolhimento do IRPJ, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta apurada no ano-calendário de 2000, utilizando como fonte de informação os livros fiscais.

Alega equívoco dos autuantes na aplicação da penalidade, já que não houve dolo em seus atos, e ainda, confrontando-se os demonstrativos de cálculos realizados (fls. 317 e 328), tornar-se-ia claro a duplicidade na aplicação das multas.



Dessa maneira, argumenta que a base de cálculo adotada para aplicação da multa foi o somatório das estimativas mensais com o imposto apurado no ajuste anual. Portanto, sobre a mesma base de cálculo teriam sido aplicadas multa de ofício e multa isolada, o que, à luz do art. 957 do RIR/99, é ilegal e descabido.

Pelo exposto, requereu a nulidade do auto de infração lavrado, sendo considerada como base de cálculo do IRPJ apenas o lucro bruto, ou a exclusão do ICMS da receita bruta, a fim de apurar o valor supostamente devido.

Requereu ao final, seja julgada improcedente a multa qualificada de 150%, ainda, improcedente também a multa isolada.

É o relatório.



VOTO VENCIDO

Do Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos para sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento, havendo preliminar a ser analisada.

Conforme se verifica do recurso voluntário interposto, a Recorrente alega preliminarmente a nulidade do lançamento, por entender que ocorreu vícios na emissão dos Mandados de Procedimentos Fiscais Complementares, porquanto foram emitidos extemporaneamente.

Entretanto, ao que pese os argumentos despendidos pela Recorrente em relação ao suposto vício de forma ocorrido quando da emissão dos Mandados de Procedimentos Fiscais Complementares, tenho para mim, que eventuais omissões ou incorreções no referido documento não dão causa a nulidade prevista no inciso I, artigo 59, do Decreto n. 70.235/72 (atos e termos lavrados por pessoa incompetente).

Isto porque, eventuais incorreções e/ou omissões no Mandado de Procedimento Fiscal, não são causa para invalidar ato praticado por Auditor Fiscal da Receita Federal, cuja competência é derivada diretamente da lei, cabendo a ele, independentemente de observância de normas administrativas, cumprir as determinações contidas no art. 142 do CTN, ou seja, sempre que apurar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, deverá determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo da obrigação tributária e, sendo a hipótese, impor a respectiva penalidade caso se verifique a ocorrência de infração à lei, sob pena de responsabilidade funcional, haja vista ser ato vinculado e obrigatório.



O fato é que o MPF (C) consiste em uma ordem administrativa, emanada de dirigentes das unidades da Secretaria da Receita Federal, servindo, por um lado, como instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais em relação a tributos administradas pela Secretaria da Receita Federal, e por outro lado, como requisito de validade da realização de procedimento fiscal, na medida em que confere ao sujeito passivo da obrigação tributária um instrumento hábil para certificar-se da regularidade da ação fiscalizadora.

Não fossem os argumentos acima que pó si só afastam de plano as nulidades argüidas, o fato é que o Decreto 70.235/72 que regulamentou o processo administrativo fiscal, somente considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termo do art. 59, incisos I e II, do referido diploma legal, o que, evidentemente, não se aplica ao presente caso.

Sendo assim, tendo o Auditor Fiscal competência outorgada por lei para fiscalizar e constituir o crédito tributário pelo lançamento, como também, não caracterizado nos autos cerceamento do direito de defesa da Recorrente, não há o que se falar em nulidade do lançamento, não prosperando, portanto, as preliminares suscitadas com base na inobservância de atos administrativos pelo fiscal atuante quando das emissões dos MPF-C.

Quanto ao mérito, entendo, com a devida *vênia*, que merece uma pequena reforma na bem fundamentada decisão recorrida, mais especificamente em relação às penalidades imposta a Recorrente, ou seja, em relação à Multa Isolada e a Multa de Ofício Qualificada para 150%.

Da Multa Isolada porque, conforme se verifica do Auto de Infração de fls. 330/335, exige-se concomitantemente para o ano-calendário de 2000, Multa Isolada no valor de R\$ 1.114.749,27 (qualificada de 150%), pelo não recolhimento do imposto de renda apurado mensalmente por estimativa, capitulada no inciso IV, § 1º, art. 44, da Lei n. 9.430/96, e multa de ofício (75%) no valor de R\$



1.054.220,79, lançada com base no IRPJ devido no ajuste anual, capitulada no inciso I, art. 44, do mesmo diploma legal.

Desta forma, estamos diante de duas penalidades, ou melhor, de um “bis in idem” punitivo, ao arrepio do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária, porquanto estão sendo exigidas cumulativamente duas multas de ofício sobre uma mesma irregularidade, qual seja, a falta de pagamento do imposto de renda devido no ano-calendário de 2000, com a agravante de que, para o imposto que deveria ter sido recolhido mensalmente, por estimativa, teria ocorrido, em tese, crime contra a ordem tributária, ao passo que, para o imposto devido no ajuste anual, apurado com base na mesma omissão de receita, ocorreu simples falta de seu pagamento,

Abstraindo-se da incongruência acima, e analisando o dispositivo legal de forma sistemática, tenho para mim, que não há como se sustentar tal exigência, porquanto não vislumbro no artigo em referência, autorização legal para que o Fisco lance concomitantemente duas penalidades sobre uma única infração – deixar de recolher o IRPJ –, uma vez que a norma sancionadora autoriza apenas o lançamento da multa de ofício nos casos das infrações previstas nos incisos I, II, III e IV, do § 1º, do artigo 44, da Lei n. 9.430/96.

Explicando, para o caso da penalidade prevista no inciso I, do artigo 44, trata-se de norma geral que estabelece o percentual da penalidade a ser aplicada para os casos de falta de pagamento, pagamento após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória, falta de declaração e/ou declaração inexata, enquanto que os incisos I, II, III e IV, do § 1º. do citado artigo, tratam especificamente das infrações que irão suportar aquela penalidade.

Logo, qualquer penalidade que venha a ser atribuída ao contribuinte por infrações porventura praticada, deverá necessariamente estar capitulada no inciso I, *caput*, do art. 44, com um dos incisos previstos no parágrafo 1º do mesmo diploma legal, pois, se assim não for, estar-se-á exigindo penalidade em duplicidade



sobre um mesmo ilícito tributário, tendo em vista a utilização de dois critérios diferentes para efeito do lançamento da multa.

Ora, se mantida a interpretação do Fisco no sentido de aplicar duas penalidades sobre uma única infração – não pagamento do IRPJ –, além de se estar ferindo o princípio da legalidade, estará legitimando-se o enriquecimento sem causa por parte do Erário Público, em detrimento do patrimônio do contribuinte, pois, tal penalidade ultrapassa em muito o valor do crédito tributário principal.

Este “excesso punitivo”, por conseguinte não se trata de desestímulo ao ilícito e à punição da infração, mas sim, de um autêntico confisco, repellido pela Lei Maior.

Em relação o agravamento da multa de ofício, impende observar que, de acordo com o artigo 957, II, do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, a multa será de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Entretanto, não ficou caracterizado nos autos o nexos causal, a relação de causa e efeitos nos crimes tributários previstos no diploma legal acima citado, ou seja, a intenção dolosa de reduzir tributo devido ou de anula-lo, mediante a pratica de ato ou omissão fraudulenta, falseando a verdade para ludibriar ou enganar a Fazenda Pública.

Partindo-se da premissa albergada no nosso ordenamento jurídico, no sentido de que quem acusa tem o dever de provar, e de que ninguém pode ser acusado sem provas e sem que lhe seja dado o direito de opor-se e apresentar prova em contrário, impõe-se à exigência de que cabe a autoridade fiscal apresentar as provas, irrefutáveis, da conduta configurada na lei



Neste sentido, a lei exige que o intuito de fraude e sonegação seja evidente, que aflore com tal clareza que não se possa suscitar dúvidas acerca da má fé nos atos praticados, com o inequívoco propósito de violar a lei.

Não é o que se configura a hipótese em causa, pois, não ficou comprovado nos autos o evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, o que por sinal, foi à conclusão da própria autoridade lançadora ao consignar no Auto de Infração que *"a multa de ofício sobre tais infrações foi qualificada para o percentual de 150%, tendo em vista tratar-se de infrações que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária"*.

Ora, **tese** nada mais é que uma teoria, uma suposição, uma hipótese, mas jamais uma certeza absoluta a qual a lei exige para ficar configurado crime contra a ordem tributária.

Ainda, como atenuante dos procedimentos adotado pela Recorrente, pesa o fato de ela ter escriturado nos livros fiscais (ICMS) integralmente as suas vendas, como também informado prontamente à fiscalização quando por ela solicitado o total de sua receita.

Desta forma, não sendo comprovado de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade agravada.

Por outro lado, em relação à falta ou insuficiência do recolhimento do Imposto de Renda apurado pela fiscalização, relativo aos anos-calendário de 1998, 1999, 2000 e 2001, entendo que não merece qualquer reforma a bem fundamentada decisão recorrida, a qual peço *vênia* para adota-la como se minha fosse, tendo em vista que os argumentos despendidos pela Recorrente, qual seja, de que deveria ser consideradas na base de cálculo da exação as exclusões previstas nos arts. 2º. e 3º. da Lei n. 9718/98, não tem qualquer base legal e pertinência a exigência posta nos presentes autos.

De fato, as exclusões previstas nos dispositivos legais acima, diz respeito tão somente a base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, ao passo que a base de cálculo do IRPJ das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado, caso da Recorrente, relativo aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1998 e 1999, será determinada mediante aplicação de percentuais fixados no art. 15 da Lei n. 9.249/95, de acordo com a atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida no trimestre, acrescido de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital na forma do art. 25 da Lei n. 9.430/96.

Portanto, se a Recorrente pretendia pagar a exação ora exigida com base no resultado líquido de suas operações mercantis, deveria ter optado em apurar o tributo com base no lucro real para os anos-calendário de 1998 e 1999, quando ofereceria a tributação tão-somente o lucro efetivamente apurado nas suas operações.

A verdade é que existe regra na legislação que devem ser respeitadas por todos os contribuintes. Assim, se o contribuinte opta por uma forma de tributação, deve seguir as disposições contidas na legislação que regula aquele tipo de tributação, independentemente do tratamento dado pela legislação a outras formas de tributação.

O fato é que os argumentos despendidos pela Recorrente para justificar a diferença do recolhimento do IRPJ não têm qualquer base legal, pois, tratam-se de meras interpretações subjetivas desprovidas de qualquer fundamento jurídico ou legal.

Em relação ao ano-calendário de 2000, deve ser observado que a Recorrente entregou a sua DIRPJ somente em 21/02/2002, quando já se encontrava sob ação fiscal, sendo que o total do imposto nela apurado não havia sido recolhidos nem declarados em DCTF. Logo, a espontaneidade do contribuinte em denunciar-se de infração cometida foi excluída pelo procedimento fiscal já iniciado, não havendo, portanto, qualquer reparo a ser procedido em relação à decisão *a quo*.



Da mesma forma, em relação ao ano-calendário de 2001, tendo em vista que, tendo optado pela tributação com base no lucro real, cabia a Recorrente demonstrar via Livro Diário e Lalur, o efetivo Lucro Real apurado no 1º. e 2º. trimestre, o que não fez, embora tenha sido intimada por diversas vezes a fazê-lo. Logo, não havia outra alternativa a fiscalização a não ser arbitrar o lucro da Recorrente, com fundamento nos arts. 530, 541 e 841, inciso IV, do RIR/99.

Portanto, a vista de todo o exposto, voto no sentido de afastar as preliminares suscitadas, para no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso na forma acima.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 2004


VALMIR SANDRI



VOTO VENCEDOR

Da Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Redatora-Designada

Discordo do ilustre relator quanto à multa por falta de recolhimento das estimativas e quanto à multa qualificada.

Ângela Maria da Motta Pacheco¹ expressa que norma jurídica é bimembre, sendo constituída por uma norma primária que prevê um fato que, acontecido no mundo real, desencadeia uma relação jurídica, e de uma norma secundária, que prevê a imposição de uma sanção se a primeira norma for descumprida. A sanção é a conseqüência do descumprimento da obrigação tributária. O objetivo da sanção é forçar o cumprimento da norma primária.

Analogamente ao que ocorre no Direito Penal, em que a punibilidade (possibilidade jurídica que tem o Estado de exercer seu direito de punir) nasce com a prática do ato delituoso, o direito à sanção tributária surge com a inadimplência.

Conforme ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho², as normas punitivas, tal como as normas de conduta, apresentam estrutura hipotética, são sempre condicionais. Ocorrida a hipótese de incidência (representada por fatos ilícitos), a conseqüência é a sanção.

De acordo com o inciso V do art. 149 do CTN, o lançamento é efetuado e revisto de ofício quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada (sujeito passivo), no exercício da atividade de apurar por si mesmo o tributo e, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa, fazer o respectivo pagamento, se for o caso. Por conseguinte, uma vez que o pagamento das estimativas mensais, para quem optou pelo regime, é obrigatório, se o sujeito passivo não pagar o tributo devido mensalmente segundo a estimativa, ou pagá-lo com insuficiência, seu valor é passível de ser exigido

¹ PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções Penais e Sanções Tributárias*, São Paulo: Max Limonad, 1997, pp 233-234

² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Teoria e Prática das Multas Tributárias*, 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p.9

mediante lançamento de ofício. Além disso, o ilícito praticado (não cumprimento de dever de pagar a antecipação) é hipótese de incidência da norma sancionatória.

No caso, configuraram-se os pressupostos para aplicação da multa sobre o valor da diferença de imposto sobre o lucro real e da multa por falta de recolhimento das estimativas.

A insuficiência de pagamento do imposto sobre o lucro real implica sua exigência imediata mediante lançamento de ofício com a respectiva multa do art. 44 da Lei 9.430/96 . Além disso, em princípio, a diferença das estimativas, paga a menor, seria exigível mediante lançamento de ofício (auto de infração), sujeitando-se à multa previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Ocorre que a regularização assim procedida resultaria em pagamento a maior do saldo do imposto sobre o lucro real, em igual grandeza à das estimativas exigíveis. Por isso, para não gerar duplicidade e direito à restituição, e por dever de moralidade e economia processual, cumpre efetuar a compensação de ofício no próprio ato de lançamento, deixando de exigir o tributo relativo às estimativas e exigindo apenas a multa.

Por conseguinte, correta a orientação administrativa no sentido de que, verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos e o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto (IN SRF nº 93/97).

Portanto, nos casos em que tenha havido insuficiência de pagamento de estimativas e insuficiência de pagamento do imposto sobre o lucro real, duas são as infrações cometidas, cabendo aplicar a multa para punir cada uma das infrações.

Quanto à multa qualificada, entendeu o ilustre Relator não configurada a intenção de fraudar, reduzindo-a ao percentual normal.

Ocorre que, no caso sob julgamento, a empresa, optante pela tributação com base no lucro presumido, sistematicamente e durante anos consecutivos, ofereceu à tributação parcela ínfima de sua receita (numa média de 5 a 10% da verdadeira receita). Isso levou a fiscalização a aplicar a multa de 150%, ao

fundamento de que, com essa atitude, a contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou de suas circunstâncias materiais, situação fática que, no seu entender, se subsume ao tipo previsto no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964.

Essa Câmara apreciou diversos processos idênticos, alguns relatados pelo Conselheiro Celso Alves Feitosa e outros de minha relatoria. Nos votos condutores dos processos por mim relatados, ponderei que o oferecimento à tributação, durante anos consecutivos, de apenas ínfima parcela de suas receitas, torna notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária. E que a alegação de que as vendas estavam escrituradas no Livro de Apuração do ICMS não é suficiente para afastar o evidente intuito de fraude, não tendo semelhança, o caso, com as hipóteses em que o contribuinte mantém escrituração contábil com registro de todas suas operações e, eventualmente, as vendas declaradas em sua DIPJ são inferiores às contabilizadas. (Acórdãos 101-94.110, de 27 de fevereiro de 2003, 101-94.312, de 14 de agosto de 2003 e 101-94.313, de 14 de agosto de 2003).

Pelas razões explanadas, nego provimento ao recurso.

Brasília (DF), 17 de março de 2004


SANDRA MARIA FARONI