



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

**Processo n°** 10120.002992/2010-87  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1101-001.167 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de agosto de 2014  
**Matéria** Contribuição ao PIS/COFINS - Omissão de Receitas  
**Recorrente** J RABELO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2007

*RECEITA BRUTA. PIS/COFINS. Não merece reparo a prática da fiscalização em apurar a receita bruta do contribuinte, a partir de declaração por ele prestada ao fisco estadual, mormente quando os valores dessas receitas coincidem com os escriturados no Livro de Apuração do ICMS. A base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS é a própria receita bruta, sendo, pois, inviável falar que se se trata de arbitramento.*

*ICMS. EXCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. Para fins de determinação da base de cálculo de PIS e de COFINS, não é possível excluir o valor do ICMS. Isso porque, não obstante essa matéria tenha sido objeto de discussão no RE n. 240.785 no Eg. STF, o qual foi julgado em favor da respectiva contribuinte, tem-se que a controvérsia efetivamente não foi resolvida em caráter definitivo, de modo que a exclusão do ICMS da receita bruta para formação da base de cálculo das contribuições sociais será decidida em definitivo quando do julgamento da ADC n° 18 pelo STF. Enquanto isso, as instâncias administrativas estão vinculadas às normas integrantes do ordenamento jurídico pátrio, mormente ante a incompetência desse Pretório Administrativo para a aferição da constitucionalidade dos atos normativos.*

*MULTA QUALIFICADA. A prática reiterada de não oferecer à tributação, no curso de todo ano-calendário, a receita bruta constante de registro e apurações enviados ao fisco estadual, constitui ilícito que justifica a qualificação da multa de ofício.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2007

**Ementa:**

*LANÇAMENTO DECORRENTE DO MESMO FATO. Ao lançamento do PIS aplica-se, no que couber, o decidido em relação ao COFINS, formalizado a partir da mesma matéria fática.*

Acordam os membros do colegiado, em: 1) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao principal; e 2) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Marcos Vinicius Barros Ottoni e Marcelo de Assis Guerra, que davam provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

*(assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente

*(assinado digitalmente)*

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

*(assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Paulo Mateus Ciccone, Marcos Vinicius Barros Ottoni e Marcelo de Assis Guerra.

## **Relatório**

Cuida-se de processo administrativo fiscal em que se exige do sujeito passivo o PIS e a COFINS atinentes ao ano-calendário 2007.

Iniciado o procedimento fiscal (fls. 4) em 21/01/2010, foi o contribuinte intimado a apresentar os livros e documentos fiscais e contábeis relativos ao período de 01º/01/2007 a 31/12/2007, o qual requereu, em 10/02/2010, a prorrogação do prazo para atender a solicitação.

No entanto, vencido o novo prazo acordado, não foi apresentada a totalidade da documentação exigida, notadamente os Livros Diário e Razão ou Caixa, referentes à escrituração contábil. Foi emitido o Termo de Reintimação Fiscal (fls. 30 e 31) para apresentação dos mesmos livros, sem atendimento por parte da contribuinte. O Fisco entrara

em contato telefônico com o contador da empresa, o Sr. Jesus Monteiro, o qual descartou a possibilidade de apresentação dos documentos mencionados (fls. 53 a 54).

Nesse quadro, a Fiscalização houve por bem arbitrar o lucro do contribuinte no ano-calendário de 2007. Como consta da autuação (fls. 54 e 64), a não apresentação da documentação exigida obrigou a autoridade a efetuar o lançamento do crédito tributário a partir do arbitramento.

O arbitramento foi levado a efeito a partir dos valores das receitas brutas mensais constantes do Livro de Registro de Apuração do ICMS, declarados à Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás (SEFAZ/GO), em que o sujeito passivo declarou à Fazenda estadual receitas mensais que extrapolam a cifra de um milhão de reais. Frise-se que, na DIPJ/2008, a empresa declarou que não auferira quaisquer receitas (fls. 54 e 64).

Nessa senda, foram lavradas autuações de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, sendo que as exações atinentes ao IRPJ e à CSLL foram encerradas nos autos do Processo Administrativo n. 10120.002993/2010-21, ao passo que as exigências das demais contribuições consubstanciam o objeto deste processo.

Aplicou-se a multa de ofício qualificada, nos termos do inciso II art. 44, inciso II, da Lei n. 9.430/96, tendo em vista que a autoridade fiscal considerou que a declaração de ausência de receitas repetiu-se durante todo o ano-calendário, o que, a seu sentir, configuraria a reiteração na conduta lesiva ao Erário, que tem o condão de ensejar tal qualificação.

O Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário no Processo indica os seguintes valores apurados, inclusos os juros de mora e a multa:

- COFINS: R\$ 1.857.391,91

- PIS/Pasep: R\$ 402.434,74

Intimada do conteúdo do Auto de Infração em 26/04/2010, a contribuinte apresentou sua Impugnação em 17/05/2010, que repousa às fls. 75 a 133.

Em primeiro plano, a contribuinte alega a ausência de pressupostos para validar a cobrança dos créditos apurados, aduzindo que a verdade material há de ser objeto de prova realizada pela autoridade administrativa, a qual, por atuar em nome do Estado, tem o dever de provar a realização das premissas fáticas que validam a sua atuação.

Em virtude disso, diz que apresentou os documentos solicitados, que eram suficientes para a apuração do Lucro Real, que é o regime que foi adotado pela empresa para a apuração dos seus resultados fiscais.

Outrossim, alega que a fiscalização não poderia, para o arbitramento do lucro, ter se baseado somente nas notas fiscais de vendas dos produtos, onde declarou as GIAS de ICMS à Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, pois parte dessas vendas foram canceladas e/ou foram remetidas para estabelecimentos do próprio emitente, de modo que não poderiam ter sido consideradas para o arbitramento do lucro.

Alega, ainda, que a apuração dos tributos não poderia ser realizada com base no lucro arbitrado, tendo em vista que a contribuinte cumpriu com suas obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real, mediante a apresentação da DIPJ do ano-calendário de 2007, através da qual declarou valores zerados à Receita Federal.

Diz que o valor do ICMS destacado na nota fiscal não deve ser incluído na base de cálculo da COFINS e do PIS, uma vez que o ICMS não representa faturamento por ser receita do Estado, e não da empresa-contribuinte, posicionamento que está sendo chancelado pelo STF.

Contesta a aplicação da multa de ofício qualificada, afirmando que, ainda que a empresa tenha omitido informações na DIPJ, não restou evidenciada a circunstância capaz de qualificar e elevar a multa.

Quanto a isso, a contribuinte faz referência à súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes para elucidar que a constatação de omissões não é, por si só, suficiente para qualificar a multa de ofício, mas que deve ser provada a intenção de fraudar, o que não é o caso. Por isso, a conduta amolda-se ao art. 44, I, da Lei 9430/93, de modo que deveria a penalidade ser reconduzida ao seu patamar de 75%.

Acrescenta que a fiscalização aplicou multa de 75% sobre as exigências de IRPJ e de CSLL, ao passo que aplicou a multa em 150% sobre as cobranças aqui controvertidas.

Por fim, requer a total procedência da Impugnação, com a declaração de insubsistência do Auto de Infração e da multa imposta, e abstenção do Fisco em inscrever a contribuinte no CADIN ou criar qualquer óbice à expedição de certidões e obtenção de quaisquer outros documentos necessários ao bom desenvolvimento de suas atividades.

A 2ª Turma da DRJ/BSB proferiu sua decisão no Acórdão 03-38.051, fls. 138 a 149, decidindo pela manutenção do crédito tributário.

Esse acórdão restou assim ementado, *verbis*:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Ano-calendário: 2007*

*Ementa: RECEITA BRUTA. PIS/COFINS. Não merece reparo a prática da fiscalização em apurar a receita bruta do contribuinte, a partir de declaração por ele prestada ao fisco estadual, mormente quando os valores dessas receitas coincidem com os escriturados no Livro de Apuração do ICMS. A base de cálculo do PIS e COFINS é a própria receita bruta, logo não se trata de arbitramento.*

*MULTA QUALIFICADA. A prática de não oferecer à tributação, no curso de todo ano-calendário, a receita bruta declarada ao fisco estadual e escriturada no Livro de Apuração do ICMS, constitui ilícito que justifica a qualificação da multa de ofício.*

*ICMS. Exclusão. Base de Cálculo. Impossibilidade. Para fins de determinação da base de cálculo da **COFINS**, os tributos que podem ser **excluídos** da receita bruta são o Imposto sobre Produtos Industrializados - **IPI** e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - **ICMS**, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Ano-calendário: 2007*

*LANÇAMENTO DECORRENTE DO MESMO FATO. Ao lançamento do PIS aplica-se, no que couber, o decidido em relação ao COFINS, formalizado a partir da mesma matéria fática.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

A decisão explícita, primeiramente, que no presente processo foram levantados os tributos PIS e COFINS, sendo que o fato gerador de tais tributos é o faturamento/receita bruta, conforme preceitua o art. 2º do Decreto nº 4.524/2002. Ou seja, diferentemente do ocorrido para o Auto de Infração de IRPJ e CSLL (processo n. 10120002993/2010-21), em que o lucro foi arbitrado, não há que se falar em arbitramento da base de cálculo das contribuições em testilha.

Deveras, a base de cálculo do PIS e COFINS foi obtida a partir dos valores das receitas brutas mensais que o sujeito passivo registrou em seu livro de Registro de Apuração do ICMS, os quais foram declarados à Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, tendo a empresa declarado valores zerados à Receita Federal, quando da DIPJ/2008.

Sendo assim, não se trata de arbitramento, como o é para o IRPJ e CSLL, visto que a base de cálculo dos tributos COFINS e PIS é a própria receita bruta (faturamento), base de cálculo essa utilizada pela fiscalização. Então, verificada a Omissão de Receitas, conforme valores declarados pela impugnante à Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás no Livro de Registro de Apuração do ICMS, autorizada está a exigência da contribuição ao PIS e COFINS.

Prossegue ao afirmar que o procedimento fiscal está respaldado nas normas regulamentares do CTN e do Decreto nº 70.235/72, além de ter buscado a verdade material. Diz que não há elementos nos autos, nem mesmo entre os trazidos pela impugnação, para se formar convicção quanto à correção das alegações do contribuinte.

Reitera que a fiscalização não se utilizou das notas fiscais emitidas pela empresa para a composição da base de cálculo, mas sim dos valores das receitas brutas mensais constantes do Livro de Registro de Apuração do ICMS.

Em relação a isso, no Livro de Registro de Apuração do ICMS apresentado à fiscalização constam alguns códigos CFOP, quais sejam: 2102, 2551, 2910, 2949 e 6102 e 6202. O código 6102 é utilizado nas vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento. Cabe transcrever os significados dos demais códigos:

- 2102 — *(Compra interestadual para comercialização): Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem comercializadas. Também serão classificadas neste código as entradas de mercadorias em estabelecimento comercial de cooperativa recebidas de seus cooperados ou de estabelecimento de outra cooperativa;*
- 2551 — *(Compra de bem para o Ativo Imobilizado interestadual): Classificam-se neste código as compras de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento;*
- 2910 — *(Entrada de bonificação, doação ou brinde interestadual): Classificam-se neste código as entradas de mercadorias recebidas a título de bonificação, doação ou brinde.*
- 2949 — *(Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado): Classificam-se neste código as outras entradas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificados nos códigos anteriores.*
- 6202 — *(Devolução de Compras): Classificam-se neste código as devoluções de mercadorias adquiridas para serem comercializadas, cujas entradas tenham sido classificadas como compra para comercialização.*

A fiscalização considerou como receitas brutas mensais unicamente os valores declarados no código CFOP 6102, os quais são utilizados para vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, é dizer, não houve exigência das contribuições em apreço sobre vendas canceladas ou transferências entre estabelecimentos, uma vez que para esta classificação, há um código específico, o qual não foi levado em consideração pela fiscalização:

- 6152 *(Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros): Mercadoria adquirida ou recebida de terceiros para industrialização, comercialização ou utilização na prestação de serviço e que não tenha sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento, transferida para outro estabelecimento da mesma empresa.*

No que tange à exclusão do ICMS da receita bruta, inicia explicando que faturamento mensal é o fato eleito como base impositiva da contribuição para o PIS e da COFINS, estando sua extensão delimitada em lei - 3º da Lei nº 9.718, de 1998, com a redação dada pela Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999 e suas reedições (atual MP n.º

2.158-35, de 2001) – enumerando expressamente as exclusões passíveis de serem efetuadas, as quais se restringem ao IPI e ao ICMS recolhido na condição de substituto tributário.

Continua rebatendo as considerações tecidas pelo sujeito passivo ao dizer que as vendas sujeitas ao regime de substituição tributária possuem código CFOP 6.400, o que não se aplica ao caso, pois os valores considerados pela fiscalização como receita bruta foram aqueles declarados no código CFOP 6102. Conclui pela inexistência de previsão legal para a exclusão do ICMS incidente sobre vendas próprias.

Quanto ao fato de a questão acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ter sido levada ao Supremo Tribunal Federal, diz que matéria não foi decidida em definitivo e que a contribuinte não é parte naquele processo. Alerta para a não vinculação da Administração Fazendária às decisões em controle difuso de constitucionalidade, sendo vedada a extensão dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinário, sob pena de responsabilidade funcional.

Da mesma maneira, não integra a competência das instâncias administrativas a apreciação de constitucionalidade de atos normativos, estando obrigada a zelar pela aplicação da literalidade destes. Assim ocorre para o caso em tela, tendo em vista que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS está disposta em lei.

No que diz respeito à multa de ofício qualificada, afirma que as omissões da contribuinte não foram erros pontuais ou de mera relevância, mas perduraram ao longo do ano-calendário, visto que os valores não foram declarados na DIPJ/2008 ao mesmo tempo em que a empresa declarou valores sempre acima de um milhão de reais para a Secretária de Fazenda do Estado de Goiás.

Por essas razões, entende que há fundamentos para manter a multa em 150%. Transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes para reforçar seu posicionamento.

Em relação à jurisprudência administrativa trazida à análise, nos termos do art. 100, II, do Código Tributário Nacional, não constituem normas complementares da legislação tributária, tampouco vinculam a administração, pois inexistente lei que lhes confira a efetividade de caráter normativo.

Em último lugar, não se manifestou sobre os argumentos trazidos quanto à alegação para que a administração se abstenha de realizar inscrição da impugnante no CADIN, bem como se abstenha de criar qualquer tipo de óbice expedição de certidões, pois só cabe aos julgadores administrativos a verificar se os elementos tributários trazidos aos autos do processo são legítimos e se eles são capazes de demonstrar a ocorrência do fato gerador de PIS e COFINS e, em caso positivo, se o lançamento esteve de acordo com a legislação aplicável.

Intimada em 30/08/2010 da decisão da DRJ/BSB, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 21/09/2010.

Através do recurso interposto, a contribuinte reitera o conjunto das alegações trazidas na Impugnação, quanto à exclusão do ICMS da receita bruta e à aplicação da multa qualificada, reforçando alguns aspectos, a saber:

- os valores declarados nos livros de registros de entrada e saídas de mercadorias pela Recorrente, não constituem a base de cálculo da COFINS e do PIS;

- o lançamento privativo da autoridade administrativa nos termos do artigo 142 do CTN não realizou de forma correta o cálculo do montante do tributo devido, visto que os valores das notas fiscais não podem ser considerados como base de cálculo para configuração do faturamento, por ser necessário verificar, inclusive, o estoque/balanco das mercadorias dos anos anteriores para realizar a apuração dos tributos cobrados no Auto de Infração;

- a circulação de mercadorias não pode caracterizar o faturamento da Recorrente, pois muitas compras realizadas pelos clientes não foram pagas, o que melhor sorte seria com a realização de uma perícia.

Pede, ao final, que o recurso seja provido, com vistas à declaração de nulidade do AIIM e cancelamento da exigência fiscal e, não sendo esse o entendimento acolhido, que a multa seja aplicada no patamar de 75%.

Os autos foram encaminhados e distribuídos para 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho Administrativo. Em julgamento, foi suscitada pelo Relator a preliminar de incompetência daquela Seção para julgar a matéria, visto que o auto de infração, objeto da discussão deste contencioso, é da competência da 1ª Seção do CARF, por força do disposto no inciso IV do artigo 2º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho, instituído pela Portaria MF nº 256/2009.

Declinou-se, portanto, da competência em favor da 1ª Seção, tendo os autos sido distribuídos a este Relator.

O presente processo entrou na pauta de julgamentos da sessão de 09/10/2013 desta Colenda Turma. Entretanto, em virtude do revogado art. 63-A, §§ 1º e 2º, RICARF, decidi pelo sobrestamento do julgamento do recurso, com vistas a aguardar o posicionamento a ser tomado pelo STF sobre a matéria discutida em repercussão geral, o qual, para tanto, sobrestou os recursos extraordinários que cuidam da mesma questão, até a efetiva decisão nos termos do art. 543-B.

Porém, ao sobrevir revogação sobre o dispositivo supracitado, pela Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013, tornou-se necessário o retorno dos autos a esta sessão, a fim de que analisemos e decidamos o seu mérito.

É o relatório. Passo ao voto.

## Voto Vencido

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

O recurso voluntário é tempestivo e, em virtude de ser da competência desta Seção julgar matérias que também versem sobre a aplicação da legislação de, *verbi gratia*, “*demais tributos, quando procedimentos conexos, decorrentes ou reflexos, assim compreendidos os referentes às exigências que estejam lastreadas em fatos cuja apuração serviu para configurar a prática de infração à legislação pertinente à tributação do IRPJ*” (Art. 2º, inc. IV, do RICARF), dele conheço.

A recorrente alega que fora realizada pela fiscalização a apuração de COFINS e de PIS com base nos livros de registro de entrada e saída de mercadorias, mas que as informações nestes constantes não são contundentes para apuração da base de cálculo desses tributos. Sendo assim, aduz que houve contrariedade ao art. 142 do CTN, quanto ao lançamento.

Inicialmente, sabe-se que o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, conforme o art. 114 do CTN. Em se tratando de PIS e de COFINS, é despiciendo aduzir que o fato gerador dessas contribuições é o faturamento ou receita bruta, que é justamente a grandeza que foi gravada pela r. autoridade autuante no caso em destaque.

Complementando esse raciocínio, preceitua o art. 10 do Decreto n. 4524/02 que, v.g., “*As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.701, de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º, e Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º)*”.

Ainda, quando configurada a omissão de receitas, a Lei nº. 9.249/1995, em seu art. 24, instrui que as receitas omitidas serão consideradas na determinação da base de cálculo da COFINS, do PIS/PASEP e da CSLL.

É importante apontar alguns relevantes aspectos que compõem a controvérsia devolvida a esse Colendo CARF, quais sejam:

- a) A não apresentação pela recorrente de livros exigidos pela fiscalização;
- b) Utilização pela fiscalização, como base de cálculo do PIS e da COFINS, dos valores das receitas brutas mensais constantes do livro de Apuração de ICMS, declarados à SEFAZ/GO, ao passo que se declarou a inexistência de receitas na DIPJ/2008.

Nesse cenário, penso que as alegações da recorrente quanto à autuação ser indevida não procedem, visto que os lançamentos se coadunam com a correta aplicação da legislação que rege a contribuição ao PIS e a COFINS.

Saliente-se que, consoante narrado no Relatório, a fiscalização expurgou do lançamento todos aqueles registros contábeis que não versavam sobre efetivas vendas, tendo em vista que apenas foram tributados os lançamentos constantes do Livro de Apuração do ICMS com código CFOP 6102, em que se abrigam as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização.

Desta feita, válido é o procedimento feito pela fiscalização para a autuação da contribuinte, o qual não pode ser refutado pelas parcas razões trazidas pela contribuinte.

No que diz respeito à exclusão do ICMS da receita bruta, é preciso que sejam reforçadas algumas considerações já tecidas nos autos.

Não obstante essa matéria tenha sido objeto de discussão em sede de Recurso Extraordinário nº 240.785-2 no Supremo Tribunal Federal, que foi julgado em favor da respectiva contribuinte, tem-se que a controvérsia efetivamente não foi resolvida em caráter definitivo.

Com efeito, a exclusão do ICMS da receita bruta para formação da base de cálculo das contribuições sociais será decidida em definitivo quando do julgamento da ADC nº 18 pelo STF.

Enquanto isso, as instâncias administrativas estão vinculadas às normas integrantes do ordenamento jurídico pátrio, mormente ante a incompetência desse Pretório Administrativo para a aferição da constitucionalidade dos atos normativos.

Dito isso, e atentando-se ao que dispõe o art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, apenas o ICMS recolhido a título de substituição tributária é que pode ser deduzido das bases da contribuição de PIS e COFINS. Portanto, na hipótese em questão, não pode ser excluído o ICMS na apuração da receita bruta.

Passando-se à análise da multa qualificada aplicada pelo Fisco, há correções oportunas a serem feitas.

Em que pese a omissão de receitas à RFB imputada à recorrente, não há razões suficientes para justificar a qualificação da multa de ofício.

A multa qualificada apenas pode ser aplicada caso a autoridade fiscal comprove à sociedade que a situação de fato enquadra-se numa das hipóteses a que aludem os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, a saber, *litteris*:

*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 impôsto 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.*

Tais condutas precisam ser efetivamente demonstradas quando da fiscalização, pois o fato de a contribuinte ter omitido receitas, por si só, não tem o condão de ensejar a qualificação da multa de ofício. É necessária a configuração do animus, do dolo presente em cada dispositivo citado. Esse é o posicionamento que dimana da Súmula nº 14 deste Conselho Administrativo, assim como é o entendimento prevalecente em um sem número de precedentes, de que a exemplo do seguinte:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF  
Exercício: 2001, 2003 DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONTRIBUINTE QUE FIGURA COMO "ORDENANTE" DE PAGAMENTOS AO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 42 DA LEI N. 9.430. A posição de "ordenante" de remessas ao exterior é incompatível, do ponto de vista lógico, com a caracterização de infração de omissão de rendimentos por depósitos de origem não comprovada, prevista no art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996, pela ausência de crédito/depósito em conta corrente a justificar a técnica presuntiva prevista em lei. LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA. Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser justificada e comprovada nos autos, não se prestando para tanto a alegação de reiteração da conduta, desacompanhada da demonstração de outros elementos dolosos em conduta ativa (facere) do agente, notadamente quando se trata de exigência alicerçada em presunção legal. Recurso especial negado".(Acórdão 9202-002.608 - IRPF - Nº processo 10920.003640/2005-66 - 2ª Turma da CSRF)*

Para além disso, é preciso dizer que a DRJ/BSB manteve a multa de 150% sob o argumento de que a contribuinte declarou valores zerados à Receita Federal reiteradas vezes.

Em primeiro lugar, é importante salientar que esse fundamento não consta da autuação, ou seja, trata-se de inequívoca inovação no critério jurídico do lançamento perpetrada por esse Colendo órgão julgador. É estreme de dúvidas que essas inovações não podem ter lugar, tendo em vista que, na esteira do art. 146 do CTN, essas modificações apenas podem se operar em relação a fatos geradores havidos posteriormente à introdução do novo critério. Eis o teor do dispositivo em causa, *verbis*:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício*

*do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

Nada obstante, não vou me furtar ao exame da questão.

Em verdade, percebe-se que as autuações em referência versam exclusivamente sobre omissões de receitas **ocorridas durante um único ano-calendário**. Ora, nesse cenário, parece forçada a conclusão da instância *a qua*, uma vez que, se fosse correta essa exegese, então praticamente todos os lançamentos fiscais de omissões de receitas teriam que estar acompanhados da penalidade majorada de que aqui se cuida.

Deveras, a jurisprudência administrativa usualmente mantém a qualificação de multas de ofício em casos em que a conduta lesiva repete-se durante três, quatro exercícios, não havendo que se falar em reiteração quando se está a examinar um único período. Nesse sentido, *verbis*:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2004, 2005, 2006*

*EXCLUSÃO DE OFÍCIO DO SIMPLES. COEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTOS. A contestação do procedimento de exclusão do Simples não impede que sejam apuradas outras irregularidades, decorrentes ou não das tratadas no processo de exclusão, e também não impede a atuação do Fisco até o momento da existência de decisão definitiva em relação àquele litígio.*

*EXCLUSÃO DE OFÍCIO DO SIMPLES. EFEITOS A exclusão do Simples motivada, por excesso de receita produz efeitos a partir do ano-calendário subsequente àquele em que foi ultrapassado o limite.*

*ARBITRAMENTO DO LUCRO. Sujeita-se ao arbitramento do lucro a contribuinte que deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos de acordo com as normas de escrituração comercial e fiscal. Nessa forma de apuração de tributos, não há que se falar na consideração de custos e despesas, já contemplados nos percentuais aplicáveis à atividade exercida. PERCENTUAIS DE ARBITRAMENTO DO LUCRO. PROVA. A mera alegação de que há atividades a serem segregadas, para efeito de tratamento tributário distinto, desprovida de comprovação efetiva de sua materialização, é insuficiente para elidir a motivação do procedimento de ofício.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. Correto o lançamento fundado em notas fiscais não escrituradas e em recibos de serviços prestados, comprovados por transferências bancárias efetuadas pela mesma pessoa jurídica tomadora desses serviços.*

*MULTA QUALIFICADA. CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE. A prática de reduzir a receita declarada substancialmente e de modo reiterado, durante todos os meses, ao longo de três anos-calendário consecutivos, não pode ser creditada a simples erro contábil e caracteriza a conduta*

*dolosa.”(Acórdão nº 1401-001.003 – COFINS – Nº processo 10665.003559/2008-97 – Recurso Voluntário – 4ª Câmara)*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Exercício: 2006*

*Ementa:*

*RECEITAS - LIVRO DE APURAÇÃO DO ICMS. O livro do imposto estadual visa controlar operações de interesse de ente tributário diverso do federal. Em razão disso, há operações, como o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica que devem ser anotadas, mas que não provocam qualquer efeito para fins de apuração do imposto sobre o lucro. Há ainda aquelas que reduzem a base de cálculo do tributo federal, como as devoluções. Todavia, todas essas operações possuem sua natureza identificada nos escritos de apuração do ICMS de forma a permitir a segregação pela autoridade fazendária federal daquilo que corresponde ao total efetivo da venda de mercadorias.*

*MULTA QUALIFICADA. São as circunstâncias da conduta que caracterizam o aspecto subjetivo da prática ilícita. Significativas omissões em três declarações com proporção aproximadamente constante entre os valores declarados e os omitidos, aliadas ao fato de ter declarado corretamente os valores das suas vendas ao Fisco Estadual, permitem-nos concluir que a conduta omissiva da autuada não decorreu de um mero desleixo na condução de seus negócios, mas sim de prática intencional para deixar de levar ao conhecimento da Fazenda Pública Federal a maior parte de suas operações.*

*Voto: (...)*

*Em caso de dúvida, sempre me posiciono por afastar a qualificadora, o que geralmente ocorre no caso de a autuação abarcar exclusivamente um único ano-calendário; é que, nesse caso, não costumo ficar convencido de forma segura que o sujeito passivo tenha se omitido intencionalmente para impedir ou dificultar a ação do Fisco de identificar o fato jurídico-tributário, em razão de a omissão ter sido relativa a apenas uma conduta. (Acórdão 1201-00.380 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – IRPJ – Processo n. 10120.016062/2008-96 – Recurso Voluntário – 16/10/2010)*

De se notar que, no caso dos autos, a fiscalização até poderia ter imputado à recorrente eventual óbice causado à RFB, tendo em vista que a apuração dos tributos devidos apenas foi possível pelo fato de que a autoridade autuante acudiu à SEFAZ/GO, já que os livros contábeis solicitados ao tempo da fiscalização não foram apresentados pelo sujeito passivo.

Contudo, tem-se que essa acusação jamais foi dirigida à contribuinte, não cumprindo tal tarefa a esse Colendo CARF, que, no mister de examinar lançamentos fiscais, apenas deve se ocupar da análise da legitimidade do ato administrativo consistente no Auto de Infração.

Concluo, portanto, pelo provimento PARCIAL do Recurso Voluntário, unicamente para desqualificar a descabida multa de ofício de 150% aplicada nas autuações.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR – Relator.

## Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A presente exigência é reflexo de lançamento formalizado nos autos do processo administrativo nº 10120.002993/2010-21, no qual foram veiculadas as exigências de IRPJ e CSLL em virtude das mesmas infrações aqui apontadas. O litígio ali formado já foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento, que manteve integralmente as exigências, inclusive no que tange à qualificação da penalidade.

As razões de decidir ali consignadas, expostas pela Relator Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta, são aqui adotadas para também justificar a manutenção da multa qualificada imposta à recorrente:

*Quanto à reclamação da multa de 150%, diferentemente do que afirma a recorrente, os fatos apurados demonstram que houve omissão de receitas de forma reiterada durante todo o ano-calendário. As informações enviadas ao fisco federal foram zeradas, enquanto que as enviadas para o fisco estadual apresentavam receitas. Aliás, é mister reforçar que a omissão não foi refutada pela contribuinte, mas apenas a forma de apuração da base de cálculos. Frise-se que a recorrente apenas refutou a forma que foram apurados os valores. Esses fatos evidenciam a deliberada intenção de ocultar essas receitas, aplicando-se, assim, corretamente o artigo 44, II, da Lei nº 9430/1996.*

*A conduta que fundamenta a aplicação da multa de 150% foi muito bem explicada por este colegiado no Acórdão nº 107-07747, cuja ementa é a seguinte:*

"O dolo, elemento imprescindível à caracterização das figuras que justificam a exasperação da penalidade, resta comprovado pela conduta reiterada e sistemática, consistente em calcular os tributos e contribuições e informá-la nas Declarações prestadas à administração tributária, tomando como base para apuração uma parcela ínfima da receita bruta efetivamente auferida e escriturada em livros fiscais."

*Como restou caracterizado o dolo previsto no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996 e artigos 71 a 73 da Lei nº 4502/64, mantenho a multa de 150%.*

Apesar de o lançamento ter alcançado apenas o ano-calendário 2007, nas exigências aqui veiculadas resta mais evidente, ainda, que a contribuinte, apesar de informar ao Fisco Estadual o significativo faturamento verificado nos doze meses do período, intencionalmente nada recolheu ao Fisco Federal e ainda apresentou declaração sem indicar qualquer operação realizada.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário também no que tange à qualificação da penalidade.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.