



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

Processo nº 10320.001146/2007-98
Recurso nº 162.266 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1202-00.338 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de julho de 2010
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrentes 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE
E ITUMAR DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

Ementa: IRPJ – OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO – A opção pelo regime do Lucro Presumido é manifestada com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto de renda devido no primeiro trimestre do ano-calendário.

IRPJ – APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA – Incabível a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150% quando não restar provada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. A falta de apresentação de DCTFs, mesmo que por períodos sucessivos, não caracteriza o elemento subjetivo do dolo.

IRPJ - APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA – A conduta da contribuinte de não informar a totalidade de suas receitas nas DCTFs entregues ao Fisco, preenchendo seus campos com valores zerados, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa qualificada pela ocorrência de fraude, prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência à lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo. Súmula nº 02 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

TAXA SELIC – JUROS DE MORA – PREVISÃO LEGAL - Os juros de mora são calculados pela Taxa Selic desde abril de 1995, por força da Medida Provisória nº 1.621. Cálculo fiscal em perfeita adequação com a legislação pertinente. Súmula nº 04 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

MULTA DE OFÍCIO – CARACTERIZAÇÃO DE CONFISCO – A multa de ofício constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se

revestindo das características de tributo, não se aplicando a ela o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal.

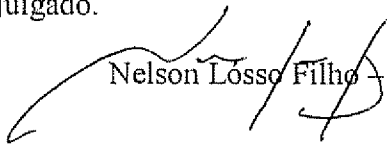
PIS – COFINS E CSLL - LANÇAMENTOS DECORRENTES - O decidido no julgamento do lançamento principal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada nos dele decorrentes, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Negado.

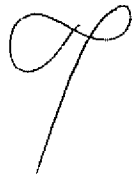
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos NEGARAM provimento aos recursos de ofício e voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

 Nelson Lósso Filho - Presidente e Relator

EDITADO EM: 11 NOV 2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Valéria Cabral Géo Verçoza, Darci Mendes de Carvalho Filho, Nereida de Miranda Finamore Horta e Orlando Jose Gonçalves Bueno.



Relatório

Constam dos autos os recursos de ofício e voluntário, interpostos, respectivamente, pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza e pela empresa Itumar Distribuidora de Bebidas Ltda..

O recurso de ofício, interposto no Acórdão nº 08-11.152, proferido em 19 de julho de 2007 pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, acostado aos autos às fls 2.145/2.164, foi motivado por ter o julgamento singular exonerado a impugnante de parte do lançamento ao considerar indevida a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, relativamente aos fatos geradores ocorridos em 2003, 2004 e 2006, reduzindo-a nesses anos-calendário ao percentual de 75%.

Diante dessa decisão, cuja exoneração do sujeito passivo ultrapassou em seu total a R\$ 1.000.000,00 (tributo e multa), limite de alçada previsto no inciso I do artigo 34 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações das Leis nºs 8.748/93 e 9.532/97 e Portaria MF 03/2008, apresentam os julgadores, no resguardo do princípio constitucional do duplo grau de jurisdição, o competente recurso *ex officio* de fls. 2.147.

O recurso voluntário diz respeito ao remanescente do lançamento contra a empresa Itumar Distribuidora de Bebidas Ltda, autos de infração do IRPJ, fls. 07/26, CSLL, fls. 56/68, COFINS, fls. 98/105, e PIS, fls. 122/129, por ter a fiscalização constatado nos anos-calendário de 2003, 2004, 2005 e 2006 as seguintes infrações, descritas às fls. 08/13, que transcrevo a seguir tomando como base o relatório do acórdão de primeira instância:

"1 - Falta de Recolhimento/Declaração do Imposto de Renda - Apuração Incorreta do Imposto.

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, abrangendo o período de 01/01 a 31/12/04, no contribuinte ora autuado, foram constatadas divergências na apuração do IRPJ devido pela mesma. As demonstrações concernentes encontram-se devidamente acostadas aos autos, a saber: DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO 2004 LUCRO REAL, IRPJ E CSLL (cuja fonte são o Livro Diário e Razão do ano 2004) e DADOS INFORMADOS À SRF (oriundos das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais [DCTFs] declaradas pela autuada à SRF, bem como, recolhimentos efetuados à conta de IRPJ por aquela).

No contexto, é de ressaltar que a autuada, de fato, não realizou qualquer recolhimento de IRPJ relativamente aos fatos geradores fiscalizados atinentes a todo ano-calendário de 2004. No que tange às DCTF's que seriam devidas, respeitantes ao período assinalado, a autuada omitiu-se da apresentação das mesmas. Nesta altura, esclarece-se que o regime de tributação declarado pela autuada em DIPJ, e, também assim considerado pela mesma, em sua mencionada Escrituração, foi o de Lucro Presumido, quanto ao Primeiro e Segundo Trimestres-



Calendário de 2004, e, para os dois trimestres finais de 2004, Lucro Real com Apuração Trimestral do IRPJ e da CSLL. Não obstante, trata-se de combinação de regimes de tributação inconformes à luz da legislação de regência como se demonstra em seguida

Verificou que a autuada estava realmente habilitada para ser optante da modalidade de tributação do Lucro apurada via Presunção, nos termos de Lei. Não obstante, tal opção jamais foi exercida, uma vez que não foi observado qualquer recolhimento de IRPJ e/ou CSLL apurados com fundamento na Presunção do Lucro. Neste aspecto, salienta-se ainda que, ainda que tivesse a autuada efetivado a opção mediante devido e apropriado recolhimento, como já anotado, a escolha do Lucro Presumido haveria de ser definitiva para todo o ano de 2004. Ademais, malgrado o atingimento do montante de Receita (ocorrido no último trimestre de 2004), que lhe faria obrigada à tributação pelo Lucro Real, só poderia produzir tais efeitos a partir do ano-calendário imediatamente a seguir, isto é 2005.

Descabe ainda, e também, a possibilidade de avaliar a Escrituração da autuada e/ou apurar o Lucro Real como se se tratasse de Apuração Anual, vez que inexistem quaisquer recolhimentos de IRPJ/CSLL como Estimativa Mensal. Por fim e, portanto, é que resulta a autuada, nesta ação fiscal para todo ano-calendário de 2004, sujeita ao regime geral de tributação do Lucro, qual seja, o Real com Apuração Trimestral.

É mister reiterar e frisar que a autuada omitiu-se de apresentar qualquer DCTF para todo o ano de 2004. Tal conduta, por si só, já configura flagrante infringência tributária, mormente quando o exame escritural evidencia IRPJ devido, e a pagar, na importância de R\$ 819.069,48 (1º Trimestre/04), R\$ 902.857,24 (2º Trimestre/04), R\$ 1.235.806,52 (3º Trimestre/04), R\$ 1.682.287,86 (4º Trimestre/04).

E, como já visto, de sua parte, os recolhimentos que, a despeito da ausência de competentes DCTFs poderiam vir em auxílio da autuada, não foram absolutamente efetuados, para o período já indicado, em qualquer valor que fosse, a título desse Imposto. A relevância dessas questões é sobremaneira - e particularmente importante em razão de serem os valores declarados em DCTF que subsidiam os sistemas de cobrança da SRF. Posto isso em termos práticos e operacionais, resta manifesto que a Autuada teria ficado obrigada a recolher NADA, para o ano 2004, do IRPJ que lhe seria verdadeiramente devido. Não fosse a projeção fiscalizatória da SRF a trazê-los à ordem, tais ilícitos tributários poderiam perdurar, e, quiçá, fazerem resultar intangível ao Fisco Federal a cifra total anual para 2004 de R\$ 4.640.021,10 à conta de IRPJ. Com efeito, o descumprimento da obrigação acessória (Declarar DCTF's) traz também consigo conduta irrefragavelmente lesiva ao Fisco Federal.

De fato, com fulcro na Escrituração de 2004 fornecida pela autuada à Fiscalização, foram levantados valores de IRPJ, devidos e a pagar, que, nem de longe, estariam compreendidos na faixa de desprezibilidade que a Lei estipula (até a monta de R\$ 10,00). É nestes fatos que se funda o presente Auto de



Infração. Outrossim, em virtude do que se relatou nas linhas imediatamente anteriores, fixou-se a multa de ofício fixada em 150% (incursão da Autuada em práticas que, em tese, configuram tipos penais, em face da Lei 8.137/90, em seus artigos 1º e 2º). Registra-se, neste quesito, a lavratura, no curso da presente ação fiscal, de concernente Representação Fiscal para Fins Penais.

2- Imposto de Renda Pessoa Jurídica - Diferença Apurada entre o Valor Escriturado e o Declarado/Pago.

Em procedimento de verificações obrigatórias, abrangendo o período de 01/01/05 a 31/12/06, foram constatadas divergências entre os valores declarados/pagos e os valores escriturados pela autuada. Tais discrepâncias, por intermédio do presente lançamento de ofício, são trazidas à ordem pela Fiscalização. As demonstrações concernentes encontram-se devidamente acostadas aos autos, a saber, DEMONSTRATIVO DE TRIBUTOS DEVIDOS COM BASE NA ESCRITURAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA (cuja fonte são os Livros Diário e o Razão dos anos 2005 e 2006), DADOS INFORMADOS À SRF (oriundos das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais [DCTFs] declaradas pela autuada à SRF, bem como, recolhimentos efetuados à conta de IRPJ por aquela).

No contexto, é de ressaltar que a autuada, de fato, não realizou qualquer recolhimento de IRPJ relativamente aos fatos geradores fiscalizados atinentes a todo ano-calendário de 2005, bem como, à metade final de 2006. No que tange às DCTFs que seriam devidas, no que respeita ao ano 2005, todas foram entregues pela autuada na condição de ZERADAS, isto é, como se não houvesse débitos a declarar pela mesma para o ano de 2005. Por sua vez, relativamente ao precitado segundo semestre de 2006, a autuada não apresentou qualquer DCTF.

Esclarece-se que o regime de tributação declarado pela autuada em DIPJ, e, também assim considerado pela mesma, em sua mencionada Escrituração, foi o de Lucro Real com Apuração Trimestral do IRPJ e da CSLL. É mister reiterar e frisar que a autuada furtou-se de declarar qualquer débito em respectiva DCTF para o semestre assinalado (o último de 2006), bem como, omitiu-se de apresentar qualquer DCTF para todo o ano de 2005. Tais condutas, por si só, já configuram flagrantes infringências tributárias, mormente quando o exame escritural evidencia IRPJ devido na importância de R\$ 1.245.183,12 (1º Trimestre/05), R\$ 1.389.665,88 (2º Trimestre/05), R\$ 1.089.938,72 (3º Trimestre/05), R\$ 1.982.103,25 (4º Trimestre/05); e, R\$ 1.318.839,25 (3º Trimestre/06) e R\$ 896.170,71 (4º Trimestre/06).

E, como já visto, de sua parte, os recolhimentos que, a despeito da ausência de competentes DCTFs poderiam vir em auxílio da autuada, não foram absolutamente efetuados, para o período já indicado, em qualquer valor que fosse, a título desse Imposto. A relevância dessas questões é sobremaneira e particularmente



importante em razão de serem os valores declarados em DCTF que subsidiam os sistemas de cobrança da SRF. Posto isso em termos práticos e operacionais, resta manifesto que a Autuada teria ficado obrigada a recolher NADA, para o ano de 2005, do IRPJ que efetivamente lhe seria devido. Igualmente, também NADA teria a pagar, quanto ao 2º semestre de 2006, à conta do IRPJ realmente à mesma devido. Não fosse a projeção fiscalizatória da SRF a trazê-los à ordem, tais ilícitos tributários poderiam perdurar, e, quiçá, fazerem resultar intangível ao Fisco Federal a cifra total anual para 2005 de R\$ 5.706.890,97 a título de IRPJ, e, de R\$ 2.215.009,96 da mesma rubrica, no tocante à metade terminal de 2006.

Com efeito, o descumprimento da obrigação acessória (Declarar DCTFs) traz também consigo conduta irrefragavelmente lesiva ao Fisco Federal. De fato, havia valores de IRPJ escriturados, devidos, e, nem de longe, compreendidos na faixa de desprezibilidade que a Lei estipula (até a monta de R\$ 10,00). É nestes fatos que se funda o presente Auto de Infração. Outrossim, em virtude do que se relatou nas linhas imediatamente anteriores, fixou-se à multa de ofício fixada em 150% (incursão da Autuada em práticas que, em tese, configuram tipos penais, em face da Lei 8.137/90, em seus artigos 1º e 2º). Registra-se, neste quesito, a lavratura, no curso da presente ação fiscal, de concernente Representação Fiscal para Fins Penais. Por último, ressalta-se que, além dos precitados itens, vão também juntados ao presente Auto, o(s) MPF(s), Termos/Intimações expedidos pela Fiscalização, Correspondências, Avisos de Recebimento, Atos Constitutivos e Alterações, DIPJ's, entre outros elementos probantes, todos como partes indissociáveis do respectivo Processo Administrativo Fiscal.

3- Imposto de Renda Pessoa Jurídica - Diferença Apurada entre o Valor Escriturado e o Declarado/Pago

Em procedimento de verificações obrigatórias, abrangendo o período de 01/04 a 31/12/03, foram constatadas divergências entre os valores declarados/pagos e os valores escriturados pela autuada. Tais discrepâncias, por intermédio do presente lançamento de ofício, são trazidas à ordem pela Fiscalização. As demonstrações concernentes encontram-se devidamente acostadas aos autos, a saber, DEMONSTRATIVO DE TRIBUTOS DEVIDOS COM BASE NA ESCRITURAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA (cuja fonte são o Livro Diário e o Razão do ano 2003), DADOS INFORMADOS À SRF (oriundos das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF's declaradas pela autuada à SRF, bem como, recolhimentos efetuados à conta de IRPJ por aquela).

No contexto, é de ressaltar que a autuada, de fato, não realizou qualquer recolhimento de IRPJ relativamente aos fatos geradores fiscalizados, isto é, os 3/4 finais do ano-calendário de 2003. No que tange às DCTF's que seriam devidas, nenhuma foi apresentada para os trimestres do período fiscalizado. Esclarece-se que o regime de tributação declarado pela autuada em DIPJ, e, também assim considerado pela mesma, em sua mencionada Escrituração, foi o de opção pelo Lucro Presumido, estando, conforme se verificou, habilitada para tal. É mister



reiterar e frisar que a autuada omitiu-se de declarar qualquer DCTF para o ano de 2003, o que, por si só já configura flagrante infringência tributária, mormente quando o exame escritural evidencia IRPJ devido na importância de R\$ 110.207,54 (2º Trimestre/03), R\$ 139.810,11 (3º Trimestre/03) e R\$ 236.339,26 (4º Trimestre/03).

E, como já visto, de sua parte, os recolhimentos que, a despeito da ausência de competentes DCTF's poderiam vir em auxílio da autuada, não foram absolutamente efetuados, em qualquer valor que fosse, a título desse Imposto. A relevância dessas questões é sobremaneira e particularmente importante em razão de serem os valores declarados em DCTF que subsidiam os sistemas de cobrança da SRF. Posto isso em termos práticos e operacionais, resta manifesto que a Autuada teria ficado obrigada a recolher NADA, para o ano 2003, do IRPJ que efetivamente lhe seria devido. Não fosse a projeção fiscalizatória da SRF a trazê-los à ordem, tais ilícitos tributários poderiam perdurar, e, quiçá, fazerem resultar intangível ao Fisco Federal a cifra total anual para 2003 de R\$ 486.356,91 a título de IRPJ. Com efeito, o descumprimento da obrigação acessória (Declarar DCTF's) traz também consigo conduta irrefragavelmente lesiva ao Fisco Federal.

De fato, havia valores de IRPJ escriturados, devidos, e, nem de longe, compreendidos na faixa de desprezibilidade que a Lei estipula (até a monta de R\$ 10,00). É nestes fatos que se funda o presente Auto de Infração. outrossim, em virtude do que se relatou nas linhas imediatamente anteriores, fixou-se a multa de ofício fixada em 150% (incursão da Autuada em práticas que, em tese, configuram tipos penais, em face da Lei 8.137/90, em seus artigos 1º e 2º. Registra-se, neste quesito, a lavratura, no curso da presente ação fiscal, de concernente Representação Fiscal para Fins Penais. Por último, ressalta-se que, além dos precitados itens, vão também juntados ao presente Auto, o(s) MPF(s), Termos/Intimações expedidos pela Fiscalização, Correspondências, Avisos de Recebimento, Atos Constitutivos e Alterações, DIPJ's, entre outros elementos probantes, todos como partes indissociáveis do respectivo Processo Administrativo Fiscal."

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolada em 18 de maio de 2007, em cujo arrazoadado de fls. 368/391 contesta os autos de infração.

Em 19 de julho de 2007 foi prolatado o Acórdão nº 08-11.152, da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza, fls. 2.145/2.164, que considerou procedente em parte o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário. 2003, 2004, 2005, 2006

MUDANÇA DE OPÇÃO DURANTE O ANO-CALENDÁRIO DE 2004.



A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido pôde, excepcionalmente, em relação ao 3º (terceiro) e 4º (quarto) trimestres-calendário de 2004, apurar o Imposto de Renda com base no lucro real trimestral.

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO

A opção pela tributação com base no lucro presumido somente se manifestada por ocasião do pagamento da primeira quota ou quota única do imposto devido no primeiro trimestre do ano-calendário.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

FALTA DE ENTREGA DA DCTF. MULTA QUALIFICADA.

A simples constatação da falta de entrega da DCTF não é suficiente para comprovar o elemento subjetivo na conduta do contribuinte de forma a demonstrar que este quis os resultados elencados como caracterizadores da fraude, ou mesmo que assumiu o risco de produzi-los, mormente quando no período o sujeito passivo apresentou a DIPJ correspondente.

MULTA QUALIFICADA. DECLARAÇÃO FALSA.

Caracteriza o evidente intuito de fraude, previsto no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64, o fato de o contribuinte seguidamente informar valores zerados em suas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF's.

JUROS DE MORA LIMITE CONSTITUCIONAL.

A prescrição constitucional que limita os juros de mora é norma de eficácia contida e dependente de legislação complementar.

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DCTF NÃO ENTREGUE. FALTA DE INTIMAÇÃO.

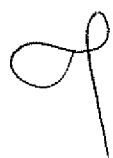
A questão relacionada à intimação para apresentação das DCTF's não entregues pelo sujeito passivo está diretamente relacionada com a aplicação da multa moratória correspondente. Não tendo o lançamento compreendido a referida penalidade, descabe a sua discussão no processo administrativo correspondente.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ALCANCE

A função das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgãos de jurisdição administrativa, consiste em examinar a consentaneidade dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, não lhes sendo facultado pronunciar-se a



*respeito da conformidade ou não da lei, validamente editada,
com os demais preceitos emanados pela Constituição Federal.*

Lançamento Procedente em Parte "

Cientificada em 28 de agosto de 2007, AR de fls. 2.173, e novamente irresignada com o Acórdão de Primeira Instância, apresenta seu recurso voluntário protocolado em 18 de setembro de 2007, em cujo arrazoado de fls. 2.174/2.198, alega, em apertada síntese, o seguinte:

1- deve ser considerada válida a opção da empresa pelo lucro presumido no primeiro semestre do ano-calendário de 2004;

2- o questionamento da opção do regime fiscal da contribuinte levantado pelo Fisco não condiz com a verdadeira realidade, se verificado a Medida Provisória nº 206/2004, no seu art. 7, posteriormente art. 8 da sua conversão na Lei nº 11.033/2004, que permitia às pessoas jurídicas que optaram pelo lucro presumido recolher o imposto de renda nos terceiro e quarto trimestres de 2004 pelo lucro real;

3- a empresa teve sua escrituração contábil fundamentada no art. 7 da MP nº 206/2004, convertida posteriormente na Lei nº 11.033/2004, art. 8ª, e declarou corretamente o seu IRPJ ano-calendário de 2004, com todas as suas receitas devidamente realizadas, expondo de boa fé o seu débito tributário ao fisco, através das informações contidas nas mesma, sem fazer a exclusão dos seus créditos tributários, já solicitados anteriormente de ofício;

4- o acórdão recorrido não dá a melhor interpretação ao disposto no art. 516, no seu parágrafo 4º, do RIR/99, onde prevê que a opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei nº 9.430/96, art. 26 parágrafo 1º);

5- o texto da referida Lei é vago quando não estipula prazo de pagamento para a opção do Lucro Presumido, ficando subentendido que a qualquer tempo o contribuinte poderá efetuar o pagamento para regularizar a sua inadimplência, se garantido assim da referida opção do exercício em questão;

6- o que se evidencia de fato, é que a DIPJ é uma das formas de manifesto que o contribuinte tem em expressar a sua opção pela forma de sua tributação, consolidada pelo recolhimento espontâneo, pelo qual na Lei e nem na Lei de Ajuste Tributário, não determina o prazo legal para o devido recolhimento;

7- quanto a divergência das DCTFs relativas ao ano de 2005, não restou demonstrado o ilícito penal;

8- a presunção fiscal de ilegalidade não é suficiente para a Receita Federal aplicar a multa agravada contra empresas em débito com o Fisco. Erros contábeis não podem ser tratados como fraude, dolo ou conluio;

9- a empresa sempre procedeu e procurou agir de boa-fé, conforme já demonstrado anteriormente, ao fazer referência da entrega da DIPJ ano-calendário 2005 e DCTF 1º e 2º Trimestres, devidamente informado o valor mensal de faturamento, e valor do débito hora auferido para a SRF;



10- o erro contábil não pode ser interpretado como fraude. A falha não tem o mesmo tratamento de dolo, de ilícito que é claro de ser identificada a verdadeira intenção do contribuinte em declarar todas as suas informações fiscais, pelo fato que o mesmo por espontaneidade comunicou a SRF todo o seu movimento de receitas, despesas e tributos devidos nestes períodos de competência, através das declarações do Imposto de Renda, todas compatíveis com a sua escrituração contábil;

11- a multa de ofício aplicada à recorrente deve ser excluída, posto que a contribuinte apresentou espontaneamente suas declarações econômico-fiscais de rendimentos, bem como pelo fato do autuante não haver apurado divergências entre os valores informados e os escriturados;

12- em respeito aos princípios constitucionais da tipicidade, da razoabilidade e da proporcionalidade deve ser reduzida a multa exacerbada de 150% ao percentual de 75%;

13- a inexistência de dolo ou fraude que leve a exacerbação da multa de ofício para o percentual de 150%;

14- a exclusão da multa de ofício por seu caráter confiscatório;

15- a inconstitucionalidade e ilegalidade da aplicação da taxa Selic como juros de mora.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large loop followed by a vertical line.

Voto

Conselheiro Relator, Nelson Lósso Filho

O recurso de ofício tem assento no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada por meio do art. 67 da Lei nº 9.532/97, contendo os pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Concluindo os julgadores ter sido o lançamento promovido ao arrepio das normas vigentes, restou-lhes considerá-lo parcialmente improcedente para exigência do crédito tributário respectivo, interpondo o recurso de ofício de fls. 2.147.

Do reexame necessário, verifico que deve ser confirmada a exoneração processada pelos membros da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza, não merecendo reparos a sua decisão, visto que assentada em interpretação da legislação tributária perfeitamente aplicável às hipóteses submetidas à sua apreciação.

Com efeito, não ficou caracterizada a situação de conduta dolosa praticada pela empresa que motivasse a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150%. O fato apurado pela fiscalização, a falta de apresentação de DCTFs nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2006, não pode sustentar a aplicação da multa exacerbada, por não restar configurada a intenção dolosa do contribuinte em deixar de levar ao conhecimento do Fisco a ocorrência do fato gerador do tributo, podendo se constituir a falta de entrega de DCTF em mera omissão, tendo em vista que algumas informações foram apresentadas na DIPJ.

A imposição da multa qualificada de 150% depende de procedimento adotado pela fiscalização que identifique e comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. O ônus da prova, quando da imposição de penalidades pela constatação de dolo, fraude ou simulação cabe a quem alega, à Fazenda Pública, o que não restou configurado no auto de infração.

Paulo Celso B. Bonilha, em seu livro *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*, pág. 76, 2ª Edição, Editora Dialética, afirma ao tratar de ônus da prova:

“Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar a sua existência. Esse é o teor da conclusão de Tesouro, que extrai da relação substancial a regra processual da carga da prova, “in verbis”:

“No processo tributário, a prova deve resultar do fato em que é fundamentado o provimento (nos limites, obviamente, nos quais o recorrente contestou tal ou quais fatos); se o fato não resulta provado, o provimento é infundado e, portanto, deve ser anulado: essa regra substancial, da qual descende a regra processual do ônus da prova a cargo da Fazenda.”



As infrações tributárias podem ser classificadas conforme a participação subjetiva do agente, sendo definidas como subjetivas ou objetivas. As infrações subjetivas são aquelas em que para ficar caracterizado o que exige a lei deve ser provado que o autor do ilícito tenha agido com dolo ou culpa.

Paulo de Barros Carvalho, em seu livro Curso de Direito Tributário, 14ª edição, às pág. 510/511, conclui o seguinte quanto ao ônus da prova no caso de constatação de dolo fraude ou simulação:

“O discripe entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.

As dificuldades a que nos reportamos, sejam as experimentadas pelo sujeito passivo, no caso de impugnar pretensões punitivas por ilícitos de natureza objetiva, sejam aquelas outras que os funcionários da fiscalização tributária enfrentam para certificar a infração subjetiva, nem sempre são adequadamente suplantadas. Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fácticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposos da conduta do administrado. Isto não basta. Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fáctica.

É justamente por tais argumentos que as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas. O dolo e a culpa não se presumem, provam-se.”(grifo nosso)

Portanto, no caso de fraude, dolo ou simulação, a imputação de penalidades pelo Fisco necessita que estas ocorrências sejam provadas, independentemente da apuração da infração fiscal.

Em face do que dos autos consta, é de ser confirmada a decisão de primeira instância pelos seus exatos fundamentos e conclusões. Neste sentido, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Passo, agora, à análise do recurso voluntário de fls. 2.174/2.198.



O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

As matérias ainda em litígio, após a exoneração processada pelos julgadores de primeira instância e o acatamento de parte do lançamento pela autuada, dizem respeito a possibilidade de tributação pelo lucro presumido nos dois primeiros trimestres do ano de 2004, a inexistência de fraude no ano de 2005 que pudesse acarretar a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150%, o efeito confiscatório da multa de ofício e a inconstitucionalidade e ilegalidade da imposição da taxa Selic como juros de mora.

Quanto à possibilidade de tributação pelo lucro presumido no primeiro semestre do ano de 2004, a contribuinte não comprova ter exercido a opção na forma prevista na legislação tributária.

O acórdão de primeira instância assim se manifestou a respeito da matéria:

“Da apuração do Imposto no Ano-calendário de 2004.

A autuada insurge-se contra o fato de o autuante afirmar que no ano-calendário de 2004 a opção pelo lucro presumido haveria de ser definitiva para todo o ano.

Nesse sentido, transcreve o art. 7º da Medida Provisória nº 206, de 06/08/2004, convertida na Lei nº 11.033, de 21/12/2004, que permitiu excepcionalmente que, em relação ao terceiro e quarto trimestre de 2004, a pessoa jurídica poderia apurar o Imposto de Renda com base no lucro real trimestral, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos dois primeiros trimestres.

Não restam dúvidas sobre a procedência da alegação da defendente nesse aspecto. Embora a partir do ano-calendário de 1999, a opção pela tributação com base no lucro presumido tenha passado a ser definitiva em relação a todo o ano-calendário (art. 516, § 1º, do RIR/99), excepcionalmente nos anos-calendário de 2003 e 2004, a legislação tributária possibilitou a mudança de opção durante o período de apuração.

No caso específico do ano-calendário de 2004, o supedâneo legal é o art. 8º da Lei nº 11.033/2004, a saber:

Art. 8º A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao 3º (terceiro) e 4º (quarto) trimestres-calendário de 2004, apurar o Imposto de Renda com base no lucro real trimestral, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos 2 (dois) primeiros trimestres, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

Contudo, apesar do equívoco cometido pelo autuante na descrição dos fatos e enquadramento legal, fls. 08/09, ao afirmar que “(...) a escolha do Lucro Presumido haveria de ser definitiva para todo o ano de 2004” tal fato não maculou a presente exação. Observe-se que, na apuração dos valores lançados relativamente ao 3º e 4º trimestres do referido ano-calendário foi



adotada a forma de tributação com base no lucro real trimestral, exatamente como o contribuinte optou em sua declaração de rendimentos, fls. 212/241. Portanto, não merece reparos o lançamento nesse aspecto.

Já com relação aos dois primeiros trimestres do ano-calendário de 2004, embora o contribuinte tenha informado na DIPJ a opção com base no lucro presumido, verifica-se que não efetuou nenhum recolhimento a título do IRPJ nesse período.

Com efeito, considerando-se que a opção pela tributação com base no lucro presumido somente se manifesta por ocasião do pagamento da primeira quota ou quota única do imposto devido no primeiro trimestre do ano-calendário (art. 516, § 4º, do RIR/99), é de se concluir que, no presente caso, o contribuinte não exerceu a opção nos termos da legislação tributária. Consequentemente, a forma de tributação a ser adotada é a do lucro real trimestral, modalidade esta que foi considerada pelo autuante na lavratura do auto de infração.

Escorreito, pois, o lançamento nesse aspecto."

Sem reparos o posicionamento adotado pela Turma Julgadora quanto a tributação pelo lucro presumido nos dois primeiros trimestres do ano de 2004, porque a pessoa jurídica não carrou aos autos qualquer elemento para justificar suas alegações, a opção pelo lucro presumido manifestada por ocasião do pagamento da primeira quota ou quota única do imposto devido no primeiro trimestre do ano-calendário, conforme previsto no art. 516, § 4º, do RIR/99, não ficando demonstrado o alegado erro na determinação do valor tributável.

No que concerne à imposição da multa qualificada prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, vejo que foi perfeitamente aplicada ao caso em voga, haja vista a conduta dolosa da contribuinte ao utilizar artifícios para omitir receitas, declarando suas DCTFS com campos zerados por períodos consecutivos, meses do ano-calendário de 2005.

Procurou o Fisco caracterizar a situação dolosa praticada pela pessoa jurídica, que deixou de declarar vultosos valores a título de receita tributável durante os meses do ano de 2005, informando os campos da declaração zerados para caracterizar uma suposta inatividade, além de não recolher os tributos mensalmente devidos.

Portanto, ficou configurada a conduta delituosa praticada pela contribuinte, visando reduzir deliberadamente a base tributável relativa aos períodos de apuração do ano-calendário de 2005.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 está assim redigido:

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

(Omissis)

II – cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (o grifo não é do original)".



Fica claro, que a infração submetida à hipótese da multa do inciso II do artigo 44 é a ação ou omissão com intenção de retardar ou impedir o pagamento do tributo, cujo fato gerador tenha ocorrido. O mestre Alberto Xavier traduz com clareza, apoiado em Rubens Gomes de Sousa, a noção deste instituto:

“Não cabe dúvida que a definição se inspirou nas lições de Rubens Gomes de Sousa, quando ensinava no seu ‘Compêndio de Legislação Tributária’ que a fraude fiscal – uma das infrações tributárias simples, por oposição aos crimes e contravenção em matéria tributária – podia ser definida como toda ação ou omissão destinada a evitar ou retardar o pagamento de um tributo devido, ou a pagar tributo menor que o devido. Em face desta noção desenhava-se bem simples a distinção entre a fraude fiscal e a evasão de imposto. Ambas seriam ações ou omissões destinadas a evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, mas enquanto a fraude fiscal pressupõe a ocorrência do fato gerador, isto é, uma obrigação tributária já existente, constituindo uma infração, a evasão coloca-se em momento anterior ao da ocorrência do fato gerador, antes pois do nascimento da obrigação do imposto, pelo que não caberia no caso falar-se em ato ilícito.”

O artigo 72 da Lei nº 4502/64 traz a definição de fraude citada no art. 44 da Lei nº 9.430/96:

“Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento ”

Ao definir que fraude é a ação ou omissão dolosa para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo, o legislador entendeu que tal procedimento seria motivado por artifício engendrado para impedir a exteriorização completa de um fato que efetivamente aconteceu ou vai acontecer na hipótese de incidência tributária.

Novamente Alberto Xavier, com apoio em Galvão Teles, define assim o conceito do dolo no campo tributário:

“Ensina Galvão Teles – com a clareza que é de seu timbre – que ‘dolo, na acepção com que lhe dá a linguagem dos juristas, é a intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito. O agente prevê e quer o resultado ilícito; este representa-se no espírito do sujeito que o elege como fim, e para ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa ou passiva’ (Dos Contratos em Geral, 2ª ed., 1962, pág. 45). Não pode falar-se em fraude à lei sem que exista dolo e não pode falar-se em dolo onde não ocorra uma especial direção subjetiva da consciência e vontade do agente que possa caracterizar-se como ‘intenção fraudulenta ’”

Assim, não conseguindo a recorrente demonstrar a inconsistência do lançamento fiscal, não trazendo à colação nenhuma prova que descaracterize a infração que lhe



está sendo imputada, fica denotada a intenção de reduzir o pagamento do tributo por artifício doloso, sendo aplicável a multa qualificada de 150% no ano-calendário de 2005.

As alegações apresentadas pelo recorrente a respeito da inaplicabilidade da taxa SELIC como juros de mora, por ferir normas e princípios constitucionais, e o efeito confiscatório da multa de ofício não podem aqui ser analisadas, porque não cabe a este Conselho discutir validade de lei.

Tenho firmado entendimento em diversos julgados, que, regra geral, falece competência a este Conselho Administrativo para, em caráter original, negar eficácia à lei ingressada regularmente no mundo jurídico, porque, pela relevância da matéria, no nosso ordenamento jurídico tal atribuição é de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, com grau de definitividade, conforme arts. 97 e 102, III, da Constituição Federal, *verbis*:

"Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público"

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(Omissis)

III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;*
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;*
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição."*

Conclui-se que mesmo as declarações de inconstitucionalidade proferidas por juizes de instâncias inferiores não são definitivas, devendo ser submetidas à revisão.

Em alguns casos, quando exista decisão definitiva da mais alta corte deste país, vejo que o exame aprofundado de certa matéria não tem o condão de exorbitar a competência deste colegiado e sim poupar o Poder Judiciário de pronunciamentos repetitivos sobre matéria com orientação final, em homenagem aos princípios da economia processual e celeridade.

É neste sentido que conclui o Parecer PGFN/CRF nº 439/96, de 02 de abril de 1996, por pertinente, transcrevo:

"17. Os Conselhos de Contribuintes, ao decidirem com base em precedentes judiciais, estão se louvando em fonte de direito ao alcance de qualquer autoridade instada a interpretar e aplicar a lei a casos concretos. Não estão estendendo decisão judicial, mas outorgando um provimento específico, inspirado naquela"

(Omissis)

32. Não obstante, é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida – como vem sendo até aqui – com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre



deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo pronunciamento final e definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa."(grifo nosso)

Com base nestas orientações foi expedido o Decreto nº 2.346/97, que determina o seguinte:

"As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1 - Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia "ex tunc", produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial" (grifo nosso)

Este entendimento já está pacificado pelo Poder Judiciário, como se vê no julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que faz referência a precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF):

"DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL – CTN – CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA – INCONSTITUCIONALIDADE

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ nº 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido "(Ac. unânime da 2ª Turma do STJ – Agravo Regimental 165.452-SC – Relator Ministro Ari Pargendler – D.J.U. de 09.02.98 – in Repertório IOB de Jurisprudência nº 07/98, pág. 148 – verbete 1/12 106)

Recorro, também, ao testemunho do Prof. Hugo de Brito Machado para corroborar a tese da impossibilidade desta apreciação pelo julgador administrativo, antes do pronunciamento do STF:

"A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional" (in "Mandado de Segurança em Matéria Tributária", Editora Revista dos Tribunais, págs. 302/303).



Do exposto, concluo que regra geral não cabe a este Conselho manifestar-se a respeito de inconstitucionalidade de norma, apenas quando exista decisão definitiva em matéria apreciada pelo Supremo Tribunal Federal é que esta possibilidade pode ocorrer, o que não é o caso em questão.

Vejo que foi prolatada a Súmula nº 02 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no sentido de que “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Em relação à taxa SELIC, o Supremo Tribunal Federal proferiu nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (nº 4-7 de 7.03.1991) que a aplicação de juros moratórios acima de 12% ao ano não ofende a Constituição, pois seu dispositivo que fixa a limitação ainda depende de regulamentação para ser aplicado. Assim está ementado tal julgado:

“DIREITO CONSTITUCIONAL. MANDADO DE INJUNÇÃO. TAXA DE JUROS REAIS. LIMITE DE 12% AO ANO. ARTIGOS 5º, INCISO LXXI, E 192, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

1 Em face do que ficou decidido pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI nº 4, o limite de 12% ao ano, previsto, para os juros reais, pelo § 3º do art. 192 da Constituição Federal, depende da aprovação da Lei Complementar regulamentadora do Sistema Financeiro Nacional, a que se referem o “caput” e seus incisos do mesmo dispositivo...” (STF pleno, MI 490/SP).

É neste sentido a Súmula nº 04 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que firmou entendimento de que a partir de 1º de abril de 1995 os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

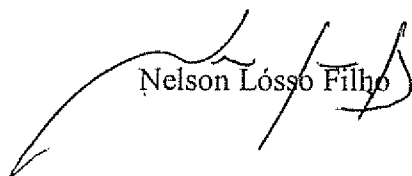
Quanto à multa de ofício, é perfeitamente aplicável ao fato apurado, haja vista a constatação de irregularidades tributárias, não se adequando aqui o conceito de Confisco estampado no artigo 150 da Constituição Federal, que trata desta situação apenas no caso de tributos.

Lançamentos Decorrentes:

PIS – COFINS e CSLL

Os lançamentos do PIS, da COFINS e da CSLL em questão tiveram origem em matéria fática apurada na exigência principal, na qual a fiscalização lançou crédito tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Tendo em vista a estreita relação entre eles existente, deve-se aqui seguir os efeitos da decisão ali proferida.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.


Nelson Lósso Filho