



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

**Processo n°** 10380.726438/2013-71  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1102-001.285 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 03 de fevereiro de 2015  
**Matéria** IRPJ e reflexos - nulidade e multa de ofício qualificada  
**Recorrente** FIORI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

Ementa:

LANÇAMENTO. NULIDADE. Não são nulos os lançamentos que atendem aos requisitos formais previstos na legislação de regência.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. A prática de ocultar do fisco, mediante a não apresentação ou a apresentação de declaração de valor muito inferior ao do efetivo montante da obrigação tributária principal, para eximir-se de seu pagamento, sem qualquer justificativa pelo contribuinte, constitui fato que evidencia intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 71 da Lei n. 4.502/64.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar dos lançamentos e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ - Presidente.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ (Presidente), RICARDO MAROZZI GREGÓRIO, MARCOS

VINICIUS BARROS OTTONI, JACKSON MITSUI, MARCELO BAETA IPPOLITO e ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela Contribuinte contra acórdão proferido pela Décima Quinta Turma da Delegacia Regional de Julgamento do Rio de Janeiro (DRJ/RJ1) assim ementado, *verbis*:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2013

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. FALTA DE CLAREZA NA TIPIFICAÇÃO DA INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não dá causa à nulidade do lançamento fiscal o fato de a capitulação legal da irregularidade não se referir especificamente à mesma, se os fatos estão corretamente descritos no Auto de Infração, e se o contribuinte demonstra haver compreendido perfeitamente o teor da acusação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário:2008, 2009, 2010, 2011

IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO APURADO NA DECLARAÇÃO (DIPJ, DACON). DCTF'S RETIFICADORAS “ZERADAS”.

Correto o lançamento de ofício do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, quando se verifica a existência de imposto ou contribuição a pagar, apurado na DIPJ ou DACON, sem que o débito correspondente tenha sido confessado em DCTF.

MULTA QUALIFICADA DE 150%.

A conduta que tenha por finalidade impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da ocorrência do fato gerador, por parte da autoridade fazendária, obtendo como resultado a redução ou supressão de tributo devido, está sujeita à aplicação da multa qualificada de 150% sobre a totalidade ou diferença do valor omitido. Enquadra-se nesta hipótese o contribuinte que, após entregar suas DCTF's com os valores corretamente declarados, passa a retificá-las, de forma sistemática e injustificada, zerando os respectivos débitos,

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

O caso foi assim relatado pela instância *a quo*:

“Em decorrência da ação fiscal, foram lavrados Autos de Infração para exigir da interessada o IRPJ, a CSLL, a COFINS e o PIS sobre fatos geradores ocorridos no período de outubro de 2008 a dezembro de 2011, nos montantes abaixo descritos, acrescidos de multa de 75% e juros de mora.

TRIBUTOS	VALOR (R\$)
IRPJ	2.251.621,23
CSLL	1.231.394,36
COFINS	5.389.712,87
PIS	1.168.813,61

#### DA AUTUAÇÃO

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 4 a 82) e Termo de Verificação Fiscal (fls. 83 a 88) foram apurados os fatos abaixo descritos:

#### DA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO TRIBUTOS

O presente lançamento abrange o período de outubro de 2008 a dezembro de 2011.

O ano de 2011 teve somente lançamentos de PIS e COFINS, não tendo sido verificados os valores devidos a título de IRPJ e CSLL.

A empresa atuou no ramo industrial, no setor de confecção.

A tributação do lucro, nos anos calendário de 2008, 2009 e 2010, foi feita pelo Lucro Presumido, e a apuração do PIS e COFINS foi feita pelo regime cumulativo, nos anos de 2008, 2009 e 2010, e pelo regime não-cumulativo no ano de 2011.

A empresa, no período de outubro de 2008 a dezembro de 2011, vinha apresentando DCTF retificadoras, anulando todos os débitos referentes a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, não tendo também efetuado qualquer recolhimento dos referidos tributos.

No ano de 2011, cuja tributação se deu pelo lucro real anual, a empresa apresentou prejuízo fiscal, não tendo as DCTF retificadoras abrangido o IRPJ e a CSLL.

No Termo de Intimação Fiscal nº 02, emitido em 23/04/2013, a empresa foi intimada a informar porque as DCTF referentes ao período de outubro de 2008 a dezembro de 2011 foram retificadas, tendo sido eliminados todos os débitos referentes ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Na Planilha 1, em anexo ao Termo, foram evidenciadas as DCTF originais e as retificadoras que anulavam os tributos efetivamente devidos.

A empresa apresentou esclarecimentos, conforme documento emitido em 23/05/2013.

No mencionado documento a empresa informa:

"1) A Peticionante desconhece quaisquer procedimentos em que tenham suas DCTF referentes ao período de outubro de 2008 a dezembro de 2011 sido zeradas. Os valores corretos dos tributos devidos são aqueles constantes nas DCTF originais, transmitidas pelo Sr. José Teixeira de Souza Filho, contador da empresa, e devidamente apuradas por esta Autoridade Fiscal, ratificando a Peticionante a exatidão de tais valores;

2) A Peticionante, por intermédio e através do escritório de advocacia que cuida de sua assessoria jurídica, e a fim de que fossem realizados estudos tributários

com vistas à realização de um planejamento tributário, procurou profissionais de mercado, tendo sido oferecidos à empresa Peticionante serviços de planejamento tributário que consistiram em apurar a existência de créditos em favor da empresa Peticionante e utilização destes para o pagamento de tributos. A Peticionante esclarece que nos serviços de planejamento tributário contratados jamais se teve como objeto qualquer espécie de retificação de DCTF. Prova maior disto é o fato de que todas as DCTF originais sempre foram geradas pelo Contador da empresa Peticionante, conforme esclarecido no item 1, desconhecendo qualquer alteração procedida por qualquer outra pessoa nas mesmas;

3) A Peticionante outorgou procuração às pessoas elencadas no item 3 do Termo de Intimação Fiscal por exclusiva orientação dos profissionais de mercado que realizaram os estudos de planejamento tributário em nome da empresa, a quem cabia a efetivação do serviço de planejamento tributário contratado, não tendo a empresa qualquer relação contratual (formal ou mesmo verbal) com as pessoas elencadas;

4) Quanto aos itens 4 e 5 do Termo de Intimação Fiscal, reitera a Peticionante que os valores corretos dos tributos devidos são aqueles constantes das DCTF originais, apuradas pela Autoridade Fiscalizadora, devendo-se efetuar o lançamento dos mesmos para pagamento e/ou parcelamento;"

O Diretor Administrativo, Dr. Fernando Sampaio Trajano, informou que o escritório de advocacia prestador dos mencionados serviços foi a firma Bezerra e Guedes Advogados Associados.

A empresa ainda apresentou os seguintes esclarecimentos:

"2) Para a realização dos serviços de planejamento tributário mencionados na resposta ao Termo de Intimação Fiscal N° 02 a empresa buscou, através da Bezerra e Guedes Advogados Associados, profissionais de mercado, para apurar a existência de créditos em favor da empresa Peticionante e utilização destes para o pagamento de tributos, tendo o escritório iniciado relação profissional com a Sra. Eliane Sousa Araújo, portadora do CPF/MF de n° 371.613.00100, residente e domiciliada no Distrito Federal, a quem cabia realizar o serviço de planejamento tributário. Quanto aos pagamentos realizados, estes eram feitos ao escritório Bezerra e Guedes Associados, que por sua vez era responsável por efetuar os pagamentos a Sra. Eliane.

3) A Peticionante outorgou procuração às pessoas elencadas no item 3 do Termo de Intimação Fiscal n° 02 por exclusiva orientação da Sra. Eliane de Sousa Araújo, a quem cabia a efetivação de todas as medidas do serviço de planejamento tributário contratado, não tendo a empresa ou o escritório de advocacia mencionado no item 1 qualquer relação contratual (formal ou mesmo verbal) com as pessoas elencadas."

No mencionado documento, a empresa ratificou o que foi informado na resposta ao Termo de Intimação Fiscal n° 02, declarando que os valores corretos dos tributos devidos são os constantes das últimas DCTF transmitidas pelo Sr. José Teixeira de Souza Filho, contador da empresa, ressaltando que efetuou os recolhimentos do IRRF e CSRF (Imposto de Renda e Contribuição sobre o Lucro retidos na fonte).

A empresa reiterou que as DCTF com os valores zerados foram transmitidas sem o seu conhecimento ou do escritório de advocacia.

Foram juntados aos autos comprovantes de parte dos pagamentos realizados pela empresa ao escritório de advocacia, Bezerra e Guedes Advogados Associados, e aos sócios deste. Dentre estes, há pagamentos efetuados diretamente à Sra. Eliane

Sousa Araújo e pagamentos efetuados pelo escritório de advocacia à referida Sra. Eliane.

As bases de cálculo dos tributos devidos apurados foram as informadas pela própria empresa nas DIPJ, DACON e DCTF originais que foram retificadas, tendo também sido evidenciadas nas planilhas em anexo.

A multa aplicada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), foi qualificada nos termos do art. 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430/1996, com redação dada pela Lei 11.488/2007, c/c o art. 71, inciso I, da Lei 4.502/1964.

A empresa, primeiramente, enviava as DCTF originais contendo os tributos efetivamente devidos, com o intuito de não incidir nas malhas. Posteriormente, a empresa apresentava DCTF retificadoras zerando os tributos devidos, com o intuito de evitar que os débitos informados em suas DCTF originais fossem inscritos em Dívida Ativa.

A empresa não efetuou qualquer recolhimento a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no período fiscalizado, o que demonstra a sua intenção de sonegar a totalidade dos mencionados tributos.

A existência de contrato com terceiros, supostamente responsáveis por um dito "planejamento tributário", não pode ser oposta à Fazenda Nacional para eximir o contribuinte de suas obrigações para com o Fisco, nos termos do art 123 do CTN.

As retificações de DCTF realizadas pelas pessoas apontadas no Termo de Intimação Fiscal nº 2 só puderam ser realizadas porque a empresa outorgou poderes a estes procuradores, conforme se depreende das procurações anexadas aos autos. Portanto, através destas procurações, foi possível operacionalizar a sonegação dos tributos.

Restou clara a ação do contribuinte, acarretando a qualificação da multa ora imposta.

Tais condutas do contribuinte também configuram, em tese, crime contra a ordem tributária nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/1990.

Inconformada com o lançamento, do qual foi cientificada em 14/08/2013 (fl.71), a interessada apresentou, em 13/09/2013, a impugnação de fls. 196 a 217, na qual alega, em síntese, que:

#### DA CONTRATAÇÃO DE TERCEIROS E DO DESCONHECIMENTO DAS ANULAÇÕES DOS DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF.

- No que tange às indagações pelos supostos serviços contratados a terceiros, referidas no Termo de Intimação Fiscal nº 02, a impugnante informou que foi em busca de realizar estudos na esfera fiscal, no sentido de elaborar um planejamento tributário para otimizar sua carga tributária, nos termos da lei e de forma legítima.
- Neste sentido, foi em busca de profissionais para prestar tais serviços, os quais jamais tiveram o objetivo de retificação de DCTF, vez que todas as declarações originais sempre foram geradas pelo contador oficial da empresa; portanto, desconhece totalmente quaisquer alterações posteriores aos valores inicialmente declarados.

- A impugnante afirmou que concedeu poderes aos terceiros citados, por exclusiva orientação dos profissionais de mercado que realizaram as análises necessárias para o planejamento tributário, não tendo, portanto, qualquer relação contratual com tais terceiros.

- A impugnante reiterou que os valores corretos dos tributos devidos são os que, de fato, constam nas DCTF originais apuradas pelo agente fiscal. Informou que as planilhas requeridas já haviam sido apresentadas ao auditor fiscal.

- Nas informações prestadas pela contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 03, a impugnante afirmou que mantém relação contratual com seus advogados desde 2006, através da pessoa jurídica que atende todas as demandas jurídicas.

- Em relação aos serviços de planejamento tributário, conforme itens "1.9" e "1.10" da impugnação, a empresa informou que procurou, através de seu escritório de advocacia, profissionais de mercado para apurar existência de possíveis créditos em favor da empresa e utilização destes para o pagamento de tributos, ocasião em que o escritório iniciou relação profissional com a Sra. ELIANE SOUSA ARAÚJO, a quem coube realizar os estudos para o planejamento tributário. Os pagamentos pelos serviços sempre foram feitos ao escritório de advocacia.

- Sobre a indagação das procurações, a contribuinte afirmou que outorgou tais poderes aos terceiros apontados no Termo de Intimação Fiscal nº 02 por exclusiva orientação da Sra. Eliane, não tendo qualquer relação contratual (formal ou verbal) com as pessoas elencadas. Sustentou que os valores corretos dos tributos devidos são aqueles constantes nas últimas DCTF transmitidas pelo contador da empresa, Sr. José Teixeira de Souza Filho, e reiterou que jamais foram transmitidas declarações "zeradas" com o seu conhecimento, conviência ou concordância.

- Esses valores foram declarados nas DCTF que foram retificadas, as quais foram levantadas no procedimento fiscal e apontadas nas planilhas anexadas pelo agente do fisco. Assim, com o pagamento dos referidos tributos retidos, não há em que se falar de benefício ou motivo para que a Impugnante anulasse seus débitos, uma vez que já haviam sido retidos na fonte.

#### DA PRELIMINAR DE NULIDADE ABSOLUTA POR VÍCIO FORMAL NA TIPIIFICAÇÃO DA SUPOSTA INFRAÇÃO, DO ERRO MATERIAL E DO CERCEAMENTO DO DIREITO À AMPLA DEFESA.

- O Processo Administrativo Fiscal é albergado pela teoria da prova abraçada pelo Código de Processo Civil Brasileiro, em razão do seu art. 333, inciso I. O dispositivo afirma que incumbe ao autor o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito. O Fisco apresenta as razões consubstanciadas da autuação e a contribuinte tem o direito de dar a sua versão dos fatos, em face da versão do agente fazendário.

- A documentação que instruir o Processo Administrativo deverá conter provas inequívocas, concisas, que comprovem, de maneira satisfatória, a relação de causalidade entre os três momentos da geração do crédito tributário, quais sejam, a infração cometida, o fato gerador da obrigação e a constituição do crédito tributário, o que não ocorreu no presente caso.

- O Decreto nº 70.235/1972 prevê, em seu artigo, 10 as disposições, os requisitos pertinentes para a perfeita autuação fiscal.

- O ato está eivado de vício em sua forma, vez que, no apontamento dos artigos, o autuante não indicou com veemência o dispositivo específico que de fato fora descumprido; ou seja, fez referência aos artigos de forma ampla, o que dificulta

a elucidação da suposta infração e prejudica o contraditório, por cercear o direito de defesa da contribuinte.

- Dispõe o artigo 11 que "a notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente [...] III a disposição legal infringida, se for o caso", ou seja, mais uma vez, a norma impõe ao agente fazendário a perfeita tipificação em sua autuação.

- Os artigos 59 a 61 do Decreto nº 70.235/1972 consideram nulos "os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa", ocasião que se compatibiliza com o caso.

- Cabe aqui fazer alusão ao princípio constitucional da ampla defesa, o qual é preliminarmente previsto no artigo 5º, inciso LV, da Carta Magna de 1988.

- O professor Fábio Soares de Melo, em sua obra *Processo Administrativo Tributário: Princípio, Vícios e Efeitos Jurídicos*, muito bem ponderou acerca deste instituto, onde arrazoa sobre o amparo constitucional ao contribuinte no sentido da garantia à ampla defesa em qualquer fase processual.

- Leandro Paulsen também acompanhou este entendimento.

- O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem mantendo o mesmo entendimento no sentido de tornar nulas as autuações que não observem os requisitos necessários para a comprovação e elucidação das infrações.

- O autuante sequer especificou os artigos supostamente infringidos pela impugnante, pois tão somente pontuou dispositivo genérico, no sentido de tentar caracterizar, fragilmente, um ilícito. Tal ato está totalmente eivado de vício, vez que não deixa claro o que de fato ocorrera na relação tributária entre a fazenda e a empresa autuada.

- O Auditor não atentou para a necessidade de juntar os elementos suficientes para a caracterização do suposto ilícito apontado na autuação, vez que fez tão somente alusão aos artigos supostamente infringidos, de forma ampla e generalizada, sem juntar quaisquer documentos e/ou indicação de norma específica e pertinente ao caso que atestem de fato a infração relatada.

- Verifica-se que a autuação ora combatida não merece prosperar, pois o auditor fiscal não se ateve em indicar de forma precisa os reais artigos supostamente infringidos pela Impugnante. Em seu precário relatório fiscal, o agente fazendário apontou dispositivos amplos em relação à acusação da falta do recolhimento dos tributos fiscalizados.

- Essa imprecisão na tipificação da infração se repetiu quando o fiscal tentou caracterizar que as condutas da contribuinte "em tese" caracterizam crime contra a ordem tributária, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990. Mais uma vez, e inquestionavelmente, o enquadramento legal não foi feito de forma legítima, vez que os artigos apontados pelo auditor refletem mais de 10 (dez) tipos de condutas ilícitas, tornando-se assim impossível saber qual delas de fato foi atribuída à contribuinte, o que, mais uma vez, caracteriza a preterição do direito de defesa da empresa.

- Neste escopo, compete fazer menção ao antigo brocardo jurídico "allegare sineprobare et non allegare paria sunt" — alegar e não provar é o mesmo que não alegar. Apenas a existência de meros indícios ou presunções não pode servir de alicerce seguro para a caracterização do crédito tributário. O requisito primordial

para assegurar a certeza e liquidez do crédito tributário decorrente do lançamento de ofício, realmente, não se faz presente aos autos, desconstituindo-se portanto a materialidade da infração tipificada.

- A insustentabilidade da exação fiscal sobressai de modo irrecusável e inquestionável, sem julgamento do mérito.

- Não se tem o elemento probante de fato que motive a existência do ilícito descrito no libelo fiscal acusatório, minguando, assim o procedimento fiscal, por restar clara a omissão do autuante no que tange à instrução da ação fiscal.

- Há que se destacar também que o ato administrativo do lançamento, regulado pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, será nulo se violar algum requisito de validade dos atos praticados pela Administração Pública.

- Segundo as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, o ato administrativo, em uma visão mais resumida, possui apenas 2 elementos: conteúdo e forma. Desse modo, o administrativista identifica 5 elementos do ato administrativo: sujeito, forma, objeto, motivo e finalidade.

- A validade do ato administrativo se mostra ameaçada quando e constata um desrespeito e/ou não atendimento a um dos requisitos imprescindíveis à perfeita autuação fiscal, visto que o ato só será válido se todas as exigências forem cumpridas concomitantemente.

- Assim, elenca seis requisitos, que devem ser respeitados simultaneamente: 1 Requisito Teleológico (Finalidade); 2 Primeiro Requisito Objetivo (Procedimental); 3 Requisito Subjetivo (Sujeito); 4 Segundo Requisito Objetivo (Motivo); 5 Requisito Lógico (Causa); e 6 Requisito Formalístico (Formalização).

- O Processo Administrativo, sob pena de nulidade, deve obedecer aos princípios dispostos no artigo 37, caput, da Constituição Federal, presentes em toda atividade administrativa, que são os da legalidade, impessoalidade e moralidade, e aos princípios da ampla defesa e do contraditório, previstos no artigo 5º, inciso LV; na inobservância de tais pressupostos, a nulidade deve ser, inquestionavelmente, pronunciada pelo órgão julgador.

#### DA INAPLICABILIDADE DA MULTA MAJORADA DE 150% E DA AUSÊNCIA DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

- A aplicação gravosa da multa parte de suposto crime de sonegação, baseado em retificações de DCTF, onde o agente fiscal supõe que a Impugnante, de forma dolosa, "zerou" os débitos já declarados, referentes a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no período de outubro de 2008 a dezembro de 2011.

#### DO CONCEITO DE CRIME E SEU NEXO CAUSAL..

- Para caracterizar eventual crime contra a ordem tributária, há que se falar nos conceitos utilizados na esfera penal; num primeiro momento, cabe aqui ponderar sobre o dolo e o nexo de causalidade, no que tange à conduta criminosa equivocadamente atribuída à Impugnante.

- O artigo 1º do Código Penal Brasileiro diz que "não há crime sem lei anterior que o defina", o que pressupõe que só se caracteriza como criminoso o ato que seja albergado por definição legal.

- Para a legítima caracterização da conduta criminosa, é necessário que haja a vontade de se obter o resultado da ilicitude, no sentido de que tal vontade é anterior ao ato criminoso, logo, o agente sempre terá o desejo e o discernimento de atingir o resultado contrário à lei.

## DO ERRO NA TIPIFICAÇÃO DA SUPOSTA CONDUTA CRIMINAL E DA DESCARACTERIZAÇÃO DO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA..

- Havendo dolo ou não da Impugnante, o agente fiscal indicou equivocadamente os artigos que consubstanciaram a suposta conduta criminal, sem juntar provas concretas que, de fato, atestem a veracidade do crime de sonegação fiscal, razão pela qual não restou comprovada a consumação do crime.
- Só há que se falar em crime, se realmente for comprovada a sua execução.
- Percebe-se que nada, em esfera criminal, foi comprovado em desfavor da contribuinte; sendo assim, resta notório que não há que se falar de multa majorada, pois não foi devidamente demonstrado que a Impugnante está enquadrada em algum dos artigos que qualificam a penalidade aplicada.
- O auditor fundamenta a existência do delito com base nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/1990, sem, contudo, determinar a tipificação específica do ilícito.
- A conclusão acerca da existência de crime contra a ordem tributária decorrente de sonegação é tão absurda que sequer se sabe em qual tipo penal se insere a impugnante, na medida em que o agente fiscal cita na íntegra todo o teor dos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/1990. Em outras palavras: o fisco acusa a Impugnante de todos os tipos penais de natureza tributária, sem provar a existência de nenhum deles.
- Essa fundamentação genérica macula os princípios que regem o direito penal, obrigando a Impugnante a se defender de algo que desconhece.
- A legislação penal brasileira não admite a imputação de um crime sem que haja a configuração de determinados requisitos legais, a saber: a tipicidade, a conduta, o nexos causal, o resultado e, especialmente, o dolo.
- O ato de sonegar é definido por lei, portanto sua interpretação requer acuidade na aplicação ao caso concreto.
- O auditor afirma que levantou o crédito tributário com base nas DIPJ e DACON apresentadas pela impugnante. Apesar de o Fisco não fazer qualquer menção em seu relatório, a contribuinte possui contabilidade e escrita fiscal. O mesmo auditor afirma que a empresa enviava, por meio de seu contador, as DCTF originais e que estas eram "zeradas" por um grupo de pessoas (cuja identificação consta nos autos, que não foram autorizadas pela empresa a realizar tal procedimento).
- Pergunta-se qual a lógica (ou nexos de causalidade) existente entre as ações da impugnante e o suposto crime contra a ordem tributária, na medida em que a mesma informou todas as suas receitas por meio de DIPJ, contabilidade, DACON e DCTF originais? Vale frisar que a regularidade de sua escrituração contábil pode ser comprovada junto às DIPJ.
- A conduta criminal é omitir informações que levem ao conhecimento do Fisco o valor do quantum tributário devido ou mesmo a omissão de valores ou das próprias declarações, o que se enquadra perfeitamente na tipificação penal prevista no artigo 71, inciso I da Lei 4.502/1964. Ou seja, em todos os anos-calendário fiscalizados, a autoridade fazendária detinha a informação correta sobre as receitas da impugnante, sabendo que a mesma era optante pelo regime de tributação pelo lucro presumido; e, no ano-calendário em que adotou o lucro real, o próprio agente do Fisco afirma que a mesma apurou prejuízo fiscal, não havendo naquele período

IRPJ ou CSLL a pagar; e, ainda, que o PIS e a COFINS se amoldara ao regime não cumulativo. Essa é a realidade fática descrita no relatório do auto de infração impugnado.

- Observe-se que a conclusão do Fisco de que a impugnante teria incorrido em crime contra a ordem tributária obriga à perfeita tipificação da norma ao caso concreto.

- A necessidade da conduta dolosa e o nexo de causalidade são pressupostos basilares para a tipificação delituosa. Assim, em matéria criminal, não se aplicam presunções; prova-se na íntegra a conduta criminal do agente.

- Em razão do princípio da especialidade (ou especificidade), as normas aplicáveis aos casos de crime contra a ordem tributária são aquelas insertas nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/1990, em detrimento das normas insertas no Código Penal Brasileiro (CPB). Outrossim, as mesmas normas são guiadas pelos princípios e aspectos genéricos das normas penais.

- A configuração do ilícito penal tributário requer os mesmos pressupostos gerais de um crime tipificado na legislação penal. Daí, a necessidade de demonstrar a correta tipificação que enseja a multa de 150%, ou seja, a suposta sonegação erroneamente atribuída à contribuinte.

#### DA INEXISTÊNCIA DO NEXO CAUSAL E DO DOLO DE TERCEIRO.

- A impugnante jamais teve a intenção de realizar quaisquer condutas criminosas, vez que suas manifestações no procedimento fiscal sempre apontaram o desconhecimento de todo e qualquer ato referente à retificação de suas declarações, conduta que lhe foi atribuída como eventual crime contra a ordem tributária.

- Não há nexo causal da contribuinte em relação à acusação feita pelo autuante, conforme já amplamente arrazoados nos tópicos anteriores. A conduta que o auditor aponta como criminosa partiu de terceiro sem o consentimento da Impugnante, pois a empresa nunca pactuou contrato de prestação de serviços que tenha como objeto a retificação de suas declarações fiscais.

- Resta plenamente caracterizado que a contribuinte foi alvo de estelionato por parte de terceiros, especificamente pela Sra. ELIANE SOUSA ARAÚJO. Esta conduta é classificada como crime econômico, capitulada no artigo 171 do Código Penal Brasileiro.

- Não se verifica qualquer nexo de causalidade entre a Impugnante e este suposto crime contra a ordem tributária.

- Se a impugnante teve a real intenção de fraudar o erário, no sentido de omitir seus tributos, qual a lógica que se encontra, vez que, preliminarmente, a própria contribuinte declarou corretamente seus débitos em suas DCTF? Porque, então, ela posteriormente teria omitido tais receitas? Essa regularidade é plenamente comprovada através do confronto entre a contabilidade da empresa e o que foi levantado pelo autuante, conforme se observa nas cópias das DIPJ anexas (doc. 02), o que mais uma vez afasta a possível conduta criminosa por parte da Impugnante, atestando assim a boa-fé da empresa no que tange à sua relação tributária perante o Fisco.

- As retificações que anularam os valores declarados foram realizadas por pessoa estranha à contabilidade da Impugnante, pois o contador da empresa foi quem, inicialmente, informou os débitos corretos nas DCTF, sendo estes, posteriormente, "zerados" por outrem.

## DA PROIBIÇÃO LEGAL DE REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

- É imprescindível pontuar, na presente impugnação, que a representação fiscal para fins penais não é plausível no sistema jurídico brasileiro, vez que, conforme já explanado anteriormente, não há que se falar em crime ante a minuciosa análise das supostas condutas criminosas e a condenação criminal através do devido processo legal.
- Assim, não se torna plausível a continuidade da representação penal até que seja, de fato, comprovado o eventual crime apontado na autuação em comento, ocasião em que deverá ficar suspensa tal acusação até o desfecho definitivo do processo administrativo tributário.
- Requer por fim, que seja descaracterizada a suposta conduta criminal imputada à Impugnante, no sentido de revogar a multa majorada de 150%, e que seja mantida a suspensão da representação fiscal para fins penais, nos termos da Súmula Vinculante nº 24 do STF e Súmula nº 25 do CARF.

É o relatório.”

O acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte pelos fundamentos sintetizados na ementa acima transcrita.

Em recurso voluntário, a Contribuinte reproduz suas alegações de impugnação, especialmente quanto **(a)** à nulidade dos lançamentos, por erro na tipificação legal, o que teria implicado violação ao direito à ampla defesa; e **(b)** à inaplicabilidade da multa de ofício no percentual de 150% dos tributos devidos, pois não teria havido dolo e as retificações de suas DCTFs se deram à sua revelia, por ato de terceiro. Por fim, expõe longamente as razões pelas quais não se pode reputar como ocorrida prática criminosa no caso.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele se toma conhecimento.

### **(a) Preliminarmente: da nulidade do lançamento**

Entende a Contribuinte que o lançamento padece de nulidade, pois “não deixa claro o que de fato ocorrera na relação tributária entre a fazenda e a empresa autuada”, entendendo que “o auditor fiscal não se ateve em indicar de forma precisa os reais artigos supostamente infringidos pela Recorrente”.

A preliminar não procede.

Diferentemente do quanto alegado em sede recursal, os lançamentos de fls. 5, 6, 34, 37, 38, 57, 62 apresentam descrição clara dos fatos e da infração praticada pela Contribuinte. O Termo de Verificação Fiscal às fls. 83/84 também não deixa dúvida sobre os fatos que levaram à autuação, *verbis*:

*“Constatou-se que a empresa, no período de outubro de 2008 a dezembro de 2011, vinha apresentando DCTF retificadoras anulando todos os débitos referentes a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, não tendo também efetuado qualquer recolhimento dos referidos tributos. No ano de 2011, cuja tributação se deu pelo lucro real anual, a empresa apresentou prejuízo fiscal, não tendo as DCTF retificadores abrangido o IRPJ e a CSLL.*

*A empresa apenas efetuava os recolhimentos referentes aos tributos retidos na fonte (Imposto de Renda Retido na Fonte e Contribuição Social Retida na Fonte).”*

A Contribuinte teve plena compreensão dos fatos relacionados ao lançamento já no curso do procedimento de fiscalização, conforme se constata, por exemplo, da resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 3, por meio da qual (a) reconhece que suas DCTF's foram “zeradas” e (b) imputa a terceiros a culpa por tal conduta (fls. 127/129). Ademais, em sua impugnação e recurso voluntário, a Contribuinte demonstra pleno conhecimento dos fatos e das acusações fiscais.

No que tange à capitulação legal, os lançamentos (a) informam os dispositivos violados pela Contribuinte em relação a cada um dos tributos devidos e (b) fizeram menção ao fundamento da multa qualificada, razão pela qual também não há erro ou omissão no fundamento legal do lançamento.

Quanto à alegação da Contribuinte de que a Fiscalização teria lhe imputado conduta dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e, por tal razão, seria nulo o lançamento, já que esses artigos mencionam mais de dez condutas indistintamente, diga-se que não se discute a existência (ou não) de crime tributário neste processo, mas sim a existência de sonegação, fraude ou conluio na forma do arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64 para fins de qualificação da multa de ofício aplicada. Eventual apuração sobre a conduta para fins criminais deverá ocorrer em processo específico para essa finalidade.

Rejeita-se, portanto, a preliminar de nulidade dos lançamentos.

#### **(b) Do mérito: da imputação de multa qualificada**

Reitere-se, primeiramente, que a Contribuinte não contesta os montantes principais dos tributos lançados, pois estes (tributos) constam de sua apuração fiscal e estão informados em suas DCTF's retificadas.

O mérito do recurso voluntário restringe-se à qualificação (ou não) da multa de ofício aplicada, ante a conduta da Contribuinte, ainda que por intermédio de terceiro, de retificar todas as suas DCTF's para informar saldo zero de tributos a pagar. Em síntese, constatou-se que a Contribuinte enviava DCTFs originais com a informação correta sobre os tributos devidos, de acordo com o que constava em DIPJ e DACON. Após, sem efetuar recolhimentos ao Fisco, a Contribuinte retificava suas DCTFs, “zerando-as”, para afastar-se dos controles automáticos da RFB sobre os tributos apurados e não recolhidos.

Filiei-me no passado à corrente jurisprudencial que assentava o entendimento de que a apresentação de declaração “zerada” pelo contribuinte, por si só, não seria suficiente

para justificar a qualificação da multa de ofício aplicada no lançamento, independentemente do montante dos valores omitidos ou da quantidade de anos-calendário, em vista do fato de esta se caracterizar em mera “declaração inexata”.

Contudo, refletindo melhor sobre a questão, parece-me que a prática de ocultar do fisco, mediante a não apresentação ou a apresentação de declaração de valor muito inferior ao do efetivo montante da obrigação tributária principal, para eximir-se de seu pagamento, sem qualquer justificativa pelo contribuinte, constitui fato que evidencia intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 71 da Lei n. 4.502/64.

Em que pesem as razões da Contribuinte, a multa qualificada merece ser mantida.

A intenção da Contribuinte de ocultar do Fisco a informação sobre a ocorrência do fato gerador, ou, no mínimo, de retardar ilegitimamente o recolhimento do tributo respectivo, é evidente diante das circunstâncias de que (a) a Contribuinte não apresenta razão plausível para as sucessivas retificações de DCTF, por meio da qual informava ao Fisco não haver tributo devido; (b) tais retificações ocorreram sistematicamente entre os anos-calendário de 2008 a 2011; (c) em todos esses anos, a Contribuinte não recolheu espontaneamente qualquer tributo que permitisse defender a tese que desconhecia o fato de sua DCTF estar sendo sistematicamente “zerada” após o envio da declaração original.

Não há como admitir que, ao longo de três anos, a Contribuinte (que, conforme alegações do próprio recurso, é empresa que contrata mais de mil trabalhadores) tenha declarado e deixado de pagar tributos e jamais estranhou o fato destes valores não constarem como pendência em seu conta-corrente fiscal. A Contribuinte tinha pleno conhecimento das retificações que ocorriam em relação a todas suas DCTFs de outubro de 2008 a dezembro de 2011. Note-se, por relevante, conforme consta de fls. 120/121, que a própria Contribuinte informa que outorgou procuração aos responsáveis pelas retificações das DCTFs, não podendo afirmar que a conduta se deu à sua revelia.

O ato doloso de retificar DCTFs, para que, em suas declarações, não constasse qualquer valor a pagar, com vistas a omitir os fatos tributáveis do conhecimento do Fisco, é conduta que impõe a lavratura dos lançamentos com multa qualificada, nos termos do art. 44, II da Lei n. 9.430/96 c/c art. 71 da Lei n. 4.502/64. Esse entendimento encontra respaldo em precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE. - Os argumentos da autuada para sustentar nulidade dos lançamentos devem ser rejeitados, quando as provas dos autos mostrarem o contrário do alegado. Da mesma forma este Colegiado não acolhe alegações de nulidade, quando os argumentos destoam de pacífica e conhecida jurisprudência da casa.*

*IRPJ - DECADÊNCIA - CONTAGEM DO PRAZO - Na existência de dolo, a regra de decadência do IRPJ, desloca-se do art. 150 do CTN para o art. 173 do CTN, hipótese em que o prazo tem início no 1º dia do exercício seguinte àquele em que o tributo era exigível. Para os fatos geradores trimestrais, entende-se por exercício, para fins de contagem do prazo de decadência a que se refere o art. 173 do CTN, o ano-calendário seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Assim, as*

*exigências relativas aos fatos geradores trimestrais ocorridos em 31.03.99; 30.06.99 e 31.10.99 devem ser canceladas. O tributo, cujo fato gerador ocorreu em 31.12.99, poderia ser exigido a partir de 1º de janeiro de 2000, logo o prazo decadencial inicia-se 1º de janeiro de 2001.*

*CSLL - DECADÊNCIA - A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, têm natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE Nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSLL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que se refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4º.*

*IRPJ/CSLL - ARBITRAMENTO DO LUCRO - RECEITA BRUTA CONHECIDA A PARTIR DE DOCUMENTOS DE EXPORTAÇÃO - VALIDADE - É válido lançamento fiscal para exigência dos tributos e contribuições tendo como base o lucro arbitrado a partir de receitas auferidas, provadas por regulares documentos de exportação (Notas Fiscais, Conhecimentos de Embarque e Registros no Siscomex), não tendo o contribuinte apresentado elementos materiais capazes de afastar a conclusão fiscal.*

***MULTA QUALIFICADA - SONEGAÇÃO PATENTE - Auferir vultosas receitas de exportação sem declará-las à administração tributária e sem qualquer pagamento de tributos e contribuições, escondendo- as mediante apresentação de Declaração de Inatividade é conduta dolosa que se amolda perfeitamente à figura delituosa da sonegação, justificando a qualificação da penalidade.***

*Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do IRPJ nos três primeiros trimestres de 1999. Pelo voto de qualidade, ACOLHER a preliminar de decadência da CSLL nos três primeiros trimestres de 1999, vencidos os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima, Luiz Martins Valero (Relator) e Jayme Juarez Grotto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.*

*Marcos Vinicius Neder de Lima - Presidente.*

**(c) Dispositivo**

Diante do exposto, orienta-se voto voto no sentido de conhecer do recurso voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade dos lançamentos e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator

Processo nº 10380.726438/2013-71  
Acórdão n.º **1102-001.285**

**S1-C1T2**  
Fl. 8

---

CÓPIA