



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

Processo nº 10480.727727/2011-05
Recurso nº 944.939 Voluntário
Acórdão nº **1802-01.315 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 07 de agosto de 2012
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente PAULO SÉRGIO ANDRADE DA SILVA MERCADINHO ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

PRELIMINAR DE NULIDADE

Não restando caracterizada nenhuma situação que poderia macular a autuação ou a decisão recorrida pelo vício da nulidade, deve ser rejeitada a preliminar.

PERÍCIA - INDEFERIMENTO

Incabível a realização de perícia quando se encontram nos autos todas as informações necessárias à fundamentação da autuação. É improcedente a alegação de uso de prova emprestada do Fisco Estadual, e desnecessária a realização de qualquer diligência ou perícia para se aferir a base de cálculo, porque as receitas foram apuradas pelo Livro Razão.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

RECEITAS NÃO DECLARADAS AO FISCO FEDERAL

Se a Contribuinte não declarou corretamente as suas receitas, cabível a lavratura de auto de infração para a exigência dos tributos devidos.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Como a Contribuinte reiteradamente, ao longo de todo o ano de 2008, apurou tributos a partir de uma receita muitas vezes menor do que a efetivamente auferida, e, posteriormente, também omitiu estas receitas do Fisco Federal, quando as declarou em valores muito inferiores à realidade, restou caracterizada a sua intenção de impedir que a Autoridade Fazendária tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador, pelo que deve ser mantida a qualificadora. Afastada a possibilidade de ocorrência de erro não intencional.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada, e no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica - IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, conforme autos de infração de fls. 333 a 357, nos valores de R\$ 349.555,10 e R\$ 215.280,78, respectivamente, incluindo-se nesses montantes a multa de ofício qualificada de 150% e os juros moratórios.

Os fundamentos do lançamento e os argumentos de impugnação estão assim descritos na decisão recorrida, Acórdão nº 11-35.833 (fls. 402 a 407):

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal, fls. 358 a 360, as receitas auferidas pela contribuinte e escrituradas no Livro Razão não foram integralmente declaradas ao fisco federal, os valores devidos de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS também não foram totalmente declarados nem extintos por qualquer das formas previstas no art. 156 do Código Tributário Nacional.

Foram efetuados lançamentos do IRPJ e da CSLL para os fatos geradores relacionados às fls. 335 e 347 com respectivos enquadramentos legais.

Foi aplicada multa de 150% nos termos do art. 44, § 1º da Lei nº 9430/1996 considerando que a conduta da contribuinte de omitir parcialmente suas receitas de forma reiterada na DIPJ e nos DACONs, e também omitir parcialmente seus débitos tributários reiteradamente nas DCTFs, demonstra, na realidade, a intenção de praticar a infração. Considerando que as omissões acarretaram o retardamento do conhecimento, pelo fisco federal, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, incorreu na hipótese de incidência prevista no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964.

Foi providenciada Representação Fiscal para Fins Penais.

Devidamente intimada, a interessada apresentou impugnação, fls. 374 a 385, fazendo, em síntese, as seguintes alegações:

- nulidade por cerceamento do direito de defesa em razão de utilização de prova emprestada para lavratura do auto de infração;

- possíveis diferenças entre o que foi declarado ao fisco estadual e o que foi declarado ao fisco federal não justificam o lançamento, haja vista que os impostos têm bases de cálculo diversas;

- pede perícia com base no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972 em razão da diversidade de bases de cálculo, nomeia perita e formula quesitos às fls. 382/383;

- alega não ter cabimento a majoração da multa e transcreve jurisprudência administrativa às fls. 384/385;

- conclui pedindo a improcedência do auto de infração por falta de amparo legal.

Como mencionado, a DRJ Recife/PE considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. ATOS E TERMOS PROCESSUAIS.

Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Descabe perícia quando as informações necessárias à fundamentação da autuação encontram-se nos autos e os termos processuais forem confeccionados em estrita observância da legislação aplicável.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

IRPJ. DIFERENÇA APURADA ENTRE VALORES ESCRITURADOS E DECLARADOS/PAGOS.

Mantém-se o lançamento do IRPJ incidente sobre diferenças apuradas entre os valores de receita escriturados e os declarados/pagos.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. SONEGAÇÃO.

É de se manter a multa qualificada quando se constata durante todo ano calendário, apropriações mensais (reiteradas portanto) que reduzem a base de cálculo do tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

CSLL. DIFERENÇA APURADA ENTRE VALORES ESCRITURADOS E DECLARADOS/PAGOS.

Mantém-se o lançamento da CSLL incidente sobre diferenças apuradas entre os valores de receita escriturados e os declarados/pagos.

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 28/02/2012 (AR às fls. 436), a Contribuinte apresentou em 02/03/2012 o recurso voluntário de fls. 414 a 425, onde repisa a mesma linha de argumentos de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores, nos termos abaixo.

DA PROVA EMPRESTADA. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA E, CONSEQUENTEMENTE, DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DE DEFESA

- como se observa, o autuante utilizou de prova emprestada para lavrar o auto de infração, violando, no caso, os princípios do contraditório e da ampla defesa, havendo jurisprudência do CARF contra essa violação;

- errou a decisão de primeira instância ao considerar que a nulidade por cerceamento do direito de defesa somente ocorre quando se tratar de decisões e despachos, e não atos administrativos como o auto de infração;

- as decisões e os despachos administrativos são atos administrativos, ou seja, o ato administrativo é o gênero e as decisões e os despachos são a espécie, logo o cerceamento de defesa pode ser alegado de uma forma geral contra os atos administrativos, como está comprovado na espécie;

- ao contrário do que consta da decisão recorrida, o próprio Autuante confirma que as receitas auferidas foram obtidas junto ao Fisco Estadual (SEFAZ/PE), e que não teriam sido integralmente declaradas ao Fisco Federal;

- logo, a autuação está fundada em prova emprestada pela SEFAZ/PE;

- o fato de a hipótese estar fundada em possíveis diferenças de faturamento entre o que foi declarado ao Fisco Estadual e o que foi declarado ao Fisco Federal não pode justificar o lançamento tributário, no caso, haja vista que, em se tratando de escrituração do imposto estadual há operações relativas a isenção, bem como operações sujeitas à antecipação tributária ou à substituição tributária, que podem implicar em receitas não tributáveis pelo IRPJ e CSLL;

- isto implicou numa tipificação de arbitramento da base de cálculo, ou seja, num arbitramento ilegal, inclusive porque a multa proposta ficou exasperada em função desse arbitramento ilegal, o que corresponde a um lançamento tributário defeituoso;

- eis porque se torna necessário, no caso, o deferimento de perícia;

DO PEDIDO DE PERÍCIA, APÓS ANULADA A DECISÃO RECORRIDA

- evidente que, no caso, tendo o lançamento tributário como base uma prova emprestada, é necessário que sejam comparadas as receitas estaduais com as receitas federais, haja vista que a tributação dos impostos têm base de cálculo diversa, daí porque em relação ao faturamento estadual há de ser expurgado devolução de mercadorias, mercadorias isentas ou mercadorias objeto de substituição tributária ou antecipação tributária;

- para tanto, a Recorrente indica uma assistente pericial, e apresenta os seguintes quesitos:

a) quais as receitas tributáveis apresentadas ao Fisco Federal pela impugnante no exercício de 2008?

b) quais as receitas tributáveis apresentadas ao Fisco Estadual pela impugnante no exercício de 2008?

c) relativamente ao faturamento apresentado ao Fisco Estadual, quais as mercadorias objeto de devolução, de isenção ou de antecipação tributária ou substituição tributária?

d) quanto foi recolhido pela impugnante a título de lucro presumido no exercício de 2008 e qual a base de cálculo apresentada?

e) quais as diferenças existentes entre as bases de cálculo apresentadas ao Fisco Federal e ou Fisco Estadual?

f) outras informações adicionais.

- requer, assim, a realização de perícia, após anulada a decisão recorrida, sob pena de cerceamento de defesa, abrindo-se em seguida vista dos autos à impugnante na instância *a quo*;

DA MULTA APLICADA

- não tem cabimento a pretensão do autuante, em função de possível retardamento no recolhimento dos tributos, de majorar a multa para o percentual de 150% sobre a totalidade do imposto e das contribuições sociais;

- a jurisprudência administrativa não admite a pretensão fazendária do autuante;

- ao final, pleiteia a Recorrente:

a) seja anulada a decisão recorrida e, consequentemente, o auto de infração por se fundar em prova emprestada;

b) alternativamente, após a realização de perícia na instância *a quo*, com a anulação da decisão recorrida por cerceamento de defesa, seja o auto de infração julgado improcedente.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

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

Conforme relatado, a Contribuinte questiona lançamento para exigência de IRPJ e CSLL relativamente a fatos gerados ocorridos no ano-calendário de 2008. A tributação se deu pelo regime do lucro presumido.

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal, às fls. 358 a 360, a autuação decorreu do fato de as receitas auferidas pela Contribuinte e escrituradas no Livro Razão não terem sido integralmente declaradas ao Fisco Federal.

Desde a primeira instância, a Contribuinte suscita vício de nulidade e requer perícia, fundada na alegação de que houve utilização de prova emprestada do Fisco Estadual, e que as diferenças de faturamento entre o que foi declarado ao Fisco Estadual e o que foi declarado ao Fisco Federal não poderiam justificar o lançamento tributário, porque existiriam operações registradas nos livros de ICMS que podem implicar em valores não tributáveis pelo IRPJ e CSLL.

Em sua decisão, a Delegacia de Julgamento já esclareceu a improcedência das alegações relativas ao uso de prova emprestada, porque as receitas foram apuradas com base no Livro Razão:

As alegações relativas à utilização de prova emprestada não prosperam porque o lançamento se baseou, para apuração das receitas auferidas, no Livro Razão escriturado pela empresa conforme se observa do Relatório de Auditoria Fiscal à fl. 358 e demonstrativo: Receitas Auferidas Apuração Efetuada pela Fiscalização com base no Livro Razão, fls. 361 a 364.

A Contribuinte insiste na ocorrência de utilização de prova emprestada, alegando que “o próprio Autuante confirma que as receitas auferidas foram obtidas junto ao fisco estadual (SEFAZ/PE), e que não teriam sido integralmente declaradas ao fisco federal.”

A informação em que se baseia a Recorrente está contida no relatório fiscal, às fls. 358, nos seguintes termos:

A partir destes demonstrativos, podemos fazer as seguintes constatações:

1. As receitas auferidas pelo contribuinte e escrituradas no livro Razão foram declaradas pelo contribuinte ao fisco estadual (SEFAZ/PE), mas não foram integralmente declaradas ao fisco federal.

Trata-se apenas de uma informação adicional, esclarecendo que as receitas escrituradas no Livro Razão haviam sido declaradas ao fisco estadual, de onde a Recorrente pretende sustentar a sua alegação de que as receitas foram apuradas a partir dos registros do ICMS.

É oportuno mencionar que não haveria qualquer problema no fato de o auto de infração estar baseado em informações contidas nos livros de ICMS, até porque estes registros permitem a identificação individualizada dos valores relativos a vendas, à substituição tributária, a saídas isentas e não tributadas, a outras saídas, etc.

Mas não foi esse o caso. As receitas foram extraídas da conta 4.1.1.01.001 do Livro Razão – “Venda de Produtos no Mercado Interno”, conforme cópias do Livro Razão às fls. 242 a 271, e, portanto, configuram mesmo valores a serem tributados.

Deste modo, é totalmente improcedente a alegação de nulidade (tanto do auto de infração, quanto da decisão de primeira instância) e desnecessária a realização de qualquer diligência ou perícia para se aferir a base de cálculo.

Quanto à qualificação da multa, cabe primeiramente registrar o montante das diferenças apuradas em relação ao ano-calendário de 2008, conforme o Demonstrativo de fls 361 a 364:

	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
Receitas apuradas pela fiscalização	1.958.899,68	1.887.945,25	2.169.251,53	1.946.671,87
DIPJ - Receitas declaradas	115.519,17	68.099,17	216.904,17	194.667,50
Receitas não informadas à RFB	1.843.380,51	1.819.846,08	1.952.347,36	1.752.004,37

É importante compreender que o Dolo, como elemento subjetivo do tipo tributário-penal qualificado, pode também estar presente nas condutas omissivas, e não apenas naquelas onde se constata uma falsidade materializada documentalmente (nota falsa, nota paralela, nota calçada, etc.).

Como elemento subjetivo do tipo, o Dolo é a consciência e a vontade de o agente realizar a conduta que está descrita em cada um dos tipos legais. E como vontade e consciência, jamais estará colado ao próprio fato que está sendo taxado como infração ou delito, ao contrário, o Dolo é sempre revelado no contexto geral dos fatos, ou seja, nos elementos que circundam o ocorrido.

Não fosse assim, não haveria a previsão dos crimes omissivos impróprios no Direito Penal, que traz o dolo como regra.

Em razão disso, no âmbito das relações jurídico-tributárias, resta cada vez mais superado o tabu quanto à possibilidade de visualização do dolo nas condutas omissivas, ou seja, naquelas em que o contribuinte se omite na prática de algum ato, buscando eximir-se do recolhimento de tributos, por exemplo, quando, de forma contumaz, deixa de declarar as suas receitas.

Realmente, não é correta a idéia de que, para a qualificação da multa, deve haver necessariamente uma prova material do dolo, até porque, dada a sua natureza, como consciência e vontade, isto nem sempre é possível. O que se prova materialmente são fatos, por meio do chamado corpo de delito. E é justamente por isso que o dolo pode estar na omissão, ou seja, em uma não ação.

Os próprios tipos legais para a qualificação da multa, nos termos da Lei 4.502/1964, não deixam qualquer dúvida a esse respeito:

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 imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

(grifos acrescidos)

No caso em questão, observa-se que a Contribuinte reiteradamente, ao longo de todo o ano de 2008, apurou os tributos a partir de uma receita muitas vezes menor do que a efetivamente auferida, e, posteriormente, também omitiu estas receitas do Fisco Federal, quando as declarou em valores muito inferiores à realidade.

Diante destes fatos, especialmente no contexto revelado pelo quadro acima, que evidencia o artifício de declarar 10% (ou até menos) das receitas, e considerando ainda a falta de consistência dos argumentos trazidos pela Recorrente, não vejo nenhuma possibilidade de ocorrência de erro não intencional, pelo que entendo efetivamente caracterizada a hipótese da multa qualificada.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade, e, no mérito, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa

Processo nº 10480.727727/2011-05
Acórdão n.º **1802-01.315**

S1-TE02
Fl. 10

CÓPIA