



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

Processo nº 10670.722010/2011-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.649 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2015
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente ROTAVI INDUSTRIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007

ERRO FORMAL DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

O fato de no início do procedimento fiscal ter sido referido pela autoridade fazendária valor de movimentação bancária superior àquele tomado como base de cálculo do lançamento tributário não é suficiente para que se reconheça erro formal na constituição do crédito tributário, mormente quando o valor sobre o qual houve o lançamento corresponde àquele que lhe intimou o fiscal para que comprovasse a origem.

ERRO MATERIAL DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Não comprovada a origem dos recursos que ingressaram em suas contas bancárias, bem como a atividade correlata que os originou, uma vez que o contribuinte exerce atividades diversas pelo lucro arbitrado, a receita omitida deve ser relacionada àquela atividade que corresponder ao percentual mais elevado.

INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL.

O prazo expresso no art. 7º, §2º, do Dec. n.º 70.235/10, refere-se à exclusão da espontaneidade em relação aos atos anteriores ao início do procedimento fiscal, tratada no §1º do mesmo preceito legal, inexistindo qualquer nulidade no procedimento fiscal se o ato consequente ao primeiro, e os posteriores, eram realizados após o prazo de validade de 60 dias do ato anterior.

DO ARBITRAMENTO. OBRIGATORIEDADE.

Segundo o art. 530, III, do RIR/99, o imposto deverá ser determinado com base no lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade fazendária os livros e documentos da escrituração comercial.

RECEITA OMITIDA. DEPÓSITO BANCÁRIO. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Cabia à recorrente demonstrar de maneira clara e individualizada, coincidente em data e valores, todas as receitas que supostamente ingressaram em suas contas bancárias como “meras entradas” e como não oriundas de sua atividade.

AGRAVAMENTO DA MULTA.

Uma vez que intimado diversas vezes o contribuinte sequer se manifesta sobre os documentos e esclarecimentos solicitados, não apresenta qualquer resposta ou documentação contábil e fiscal, restando omissos quanto aos valores de suas receitas, há de se reconhecer que o silêncio total caracteriza evidente embaraço à fiscalização, sendo aplicável o §2º, do art. 44, da Lei n.º 9.430/96.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei n.º 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Márcio Frizzo e Guilherme Pollastri que afastavam a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O Conselheiro Eduardo de Andrade foi designado redator.

(assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARCIO RODRIGO FRIZZO - Relator.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR (Presidente), EDUARDO DE ANDRADE, HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, MARCIO RODRIGO FRIZZO, WALDIR VEIGA ROCH E GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA. Ausente momentaneamente o Conselheiro HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata-se de auto de infração lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para exigência dos tributos, abaixo relacionados, e dos respectivos acréscimos legais (multa de ofício de 112,5% e juros de mora), totalizando o crédito tributário de R\$ 47.283.642,86.

Período de apuração: ano-calendário 2007

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) R\$ 12.328.112,47 Contribuição p/ o Programa de Integração Social (PIS) R\$ 836.340,89 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) R\$ 1.389.612,63 Contribuição p/ Financiamento da Seguridade Social (COFINS)..... R\$ 3.860.035,11

O interessado apresentou, em relação ao ano-calendário de 2007, Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, onde se observa a opção pelo Lucro Real anual como forma de tributação do IRPJ e da CSLL.

No curso do procedimento fiscal, que se iniciou em 19/05/2010, a autoridade lançadora, conforme relatado no termo de constatação e na descrição dos fatos do auto de infração, onde se encontra descrito o enquadramento legal, apurou omissão de receita decorrente da falta de comprovação da origem dos créditos bancários efetuados nas contas correntes do interessado (depósito bancário de origem não comprovada).

O IRPJ e a CSLL foram apurados pelos critérios do lucro arbitrado, haja vista que o interessado, regularmente intimado, deixou de apresentar livros e documentos de sua escrituração (art. 530, III do Decreto nº 3.000, de 1999 RIR/99).

As informações bancárias foram acostadas nas fls. 118/902 e, nas fls. 933/1.023 e 1.049/1.139, foi juntada a relação individualizada dos créditos cuja comprovação da origem foi solicitada ao interessado por intermédios dos termos de intimação de fls. 924/932 e 1.024/1.032 e 1.033/1.048.

A recorrente tomou ciência dos lançamentos por via postal em 15/12/2011 (fl. 1.187). Inconformada, a recorrente apresentou impugnação em 16/01/2012 (fs. 1.190/1.232), tendo suas alegações sintetizadas pela DRJ/RJI, nestes termos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/04/2015 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 06/04/2015

por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 03/08/2015 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/08/2015 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 04/08/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nulidade por inconsistência do auto – o lançamento deve descrever com precisão os fatores que o originaram e os seus sustentáculos, tais como o fato jurídico tributável, a respectiva infração e os valores exigidos;– ao efetuar o lançamento a autoridade lançadora deve observar o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972;– “A ausência de fatores que determinem, com clareza e coerência, o direito creditório invocado pelo Fisco ocasiona erro formal ou material (a depender da omissão) do lançamento, levando, por conseguinte, a nulidade do mesmo”; Erro formal– o erro formal se configura na inconsistência da identificação, pelo Fisco, do montante tomado como base para apuração do lucro arbitrado;– a autoridade lançadora apurou a receita bruta por meio das entradas bancárias, utilizando valores que não teriam sido comprovados referente à suposta diferença entre a movimentação bancária do interessado e as receitas por ele declaradas;– embora a autoridade lançadora sustente que as movimentações financeiras somem R\$ 183.625.224,35, os documentos anexados, que serviram de base para o arbitramento, correspondem a R\$ 128.667.838,58 (fls. 1.149/1.151);

– deste modo, nota-se que o fisco utiliza dois valores para descrever a suposta divergência entre movimentação bancária do interessado e as receitas declaradas;– o auto de infração não é válido, pois não traz com clareza o valor relativo a incompatibilidade alegada pelo fisco, imprescindível para o contraditório e a ampla defesa do interessado;– conforme se infere da tabela comparativa da receita arbitrada pelo fiscal e a receita apurada nos livros fiscais do interessado, que segue anexa a esta defesa, verifica-se que a movimentação bancária total no período apurado foi de R\$ 128.667.838,58, que seria o valor mais correto para referir-se à apuração de movimentação financeira do interessado no ano-calendário 2007; Erro material– o objeto social do interessado volta-se à produção de ferroliga: compra minérios, produz o ferroliga e efetua a venda deste no mercado interno, bem como para empresas exportadoras – vendas equiparadas à exportação;– a autoridade lançadora não considerou ser o interessado uma empresa industrial e aplicou “a alíquota de 32%, como se prestadora de serviços fosse, quando o certo seria a alíquota de 8%, referente à operação de industrialização”;– o interessado não exerce qualquer das atividades dispostas no inciso III do art. 519 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), que ensejam a aplicação de 32% a título de presunção do lucro, sendo certo que efetua exclusivamente operações de industrialização, que podem ser verificadas também nas notas fiscais de sua emissão, acostadas em anexo a essa impugnação;– o equívoco no enquadramento legal da cobrança evidencia erro material passível de nulidade; Nulidade do procedimento fiscal– a autoridade lançadora não observou por diversas vezes o prazo de sessenta dias entre uma intimação e outra, disposto no § 2o. do art. 7o. do Decreto nº 70.235, de 1972;– transcorrido tal prazo sem nova intimação, verifica-se a invalidade do procedimento fiscal;– diante da violação do prazo legalmente estabelecido, há que se declarar a invalidade do procedimento fiscal, anulando-se o lançamento; Impossibilidade do arbitramento do IRPJ e da CSLL– a autoridade lançadora não considerou os arquivos digitais

contendo os respectivos protocolos de validação, tal qual a escrita fiscal regular e Dacon;- o arbitramento de valores encontra seus contornos balizadores no art. 148 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), segundo o qual esse procedimento é cabível quando as declarações, esclarecimentos ou os documentos produzidos pelo sujeito passivo forem insuficientes ou duvidosos;- o arbitramento só tem vez e lugar quando se verifica imprestabilidade da escrita fiscal do contribuinte ou quando esta inexistir;- “o interessado possui escrita fiscal regular, incluindo-se livros contábeis, conforme se verifica da documentação ora anexada, fato este que jamais autorizaria a utilização de arbitramento para o cálculo dos tributos em questão”;- além disso, a autoridade lançadora conhecia a receita bruta da empresa, pois teve acesso aos seus Dacons, que permitiam a obtenção de informações necessárias para o cálculo do IRPJ e da CSLL, sem que fosse necessário o arbitramento;- assim, não merece subsistir o lançamento realizado com base em arbitramento, devendo ser privilegiada a verdade material; Apuração dos valores com base no lucro real- “se fossem consideradas todas as deduções que deveriam ter sido realizadas para apuração dos tributos em tela, tomando-se por base o lucro real da Impugnante, se verificaria o valor de R\$ 1.260.779,27 (...) como supostamente devido, ou seja, exatos R\$ 46.022.863,59 a mais do que a cobrança ora imputada”, conforme planilhas constantes na impugnação (fls. 1.214/1.217);

- as despesas utilizadas para a composição das bases calculadas do IR encontram-se anexadas à impugnação;- aceitar que se prosperem os autos de infração nas quantias imputadas afronta a razoabilidade e ignora-se a verdade material; Inexistência de débito de Pis/Cofins- não foi considerada a existência de créditos de Pis/Cofins decorrentes da não-cumulatividade, que eram de conhecimento da autoridade lançadora, conforme consta nas Dacons entregues;- em observância ao princípio da não-cumulatividade inexistente tributo a pagar, vez que o interessado compensou os créditos ora lançados com créditos idôneos de Pis/Cofins adquiridos em etapas anteriores, os quais restaram comprovados;- as notas fiscais de entrada anexadas aos autos comprovam que os bens adquiridos pelo interessado dão direito ao respectivo crédito de Pis/Cofins, razão pela qual, os valores correspondentes, foram objeto de compensação regular;- dentre os ingressos realizados, pode-se mencionar: bens para revenda, insumos, energia elétrica, depreciação de ativo imobilizado, entre outros (art. 3o. da Lei nº 10.833, de 2003 e da Lei nº 10.637, de 2002);

- além das notas fiscais, juntam-se os livros de entrada comprovando a escrituração dos créditos em comento;- os arquivos magnéticos gerados no sistema contábil do interessado e validados pela Receita Federal do Brasil, padrão Sintegra, corroboram o sustentado;- diante da existência de créditos, configura-se devida a compensação de Pis/Cofins realizada pelo interessado, não havendo qualquer saldo devedor, razão pela qual não há que se falar em lançamento de ofício; Impossibilidade de arbitramento do Pis e Cofins- ainda que

inexistisse crédito de Pis/Cofins a ser compensado, pelas mesmas razões que não pode prosperar o arbitramento do IRPJ e da CSLL, conclui-se que o mesmo procedimento para lançar de ofício os débitos referidos é dotado de atecnia; Erro na apuração de receita— para o arbitramento e cálculo dos débitos de Pis/Cofins, foi considerado como valor da receita o montante de R\$ 128.667.838,58;— ocorre que a autoridade lançadora “deixou de abater os valores referentes aos ingressos, sendo que a quantia de R\$ 18.450.969,59 refere-se, exclusivamente, a meras entradas, as quais não deveriam ser contabilizadas.”

— a receita comprovada de R\$ 110.216.768,99 era de conhecimento da fiscalização, tendo em vista as próprias Dacons juntadas no auto de infração;— consoante se infere das planilhas acostadas em anexo, pode-se concluir que a receita apurada pela autoridade lançadora “deixou de abater os valores correspondentes aos ingressos, não prevalecendo às exclusões/deduções necessárias”;— assim, não há como prevalecer as cobranças imputadas com base na receita de R\$ 128.667.838,58, devendo ser procedidas as devidas deduções e utilizado a receita de R\$ 110.216.768,99; Insubsistência da multa— o auto de infração imputou ao interessado a multa de 112,5% fundamentada na ausência de atendimento pelo contribuinte das intimações (art. 44, I, § 2o. da Lei nº 9.430, de 1996);

— inexistente dolo ou fraude capazes de fundamentar o percentual mencionado, razão pela qual a multa não pode subsistir;— noutro plano, a referida multa não é cabível nas hipóteses de arbitramento de imposto por falta de documentação necessária, pois o arbitramento já é uma forma de penalidade gravosa ao interessado, o que configura duplo agravamento;— a ausência de apresentação de documentos, uma das razões do arbitramento, não pode ser igualmente utilizada para fundamentar a multa de 112,5%, diante do duplo agravamento de penalidade;— as multas impostas perfazem o montante de R\$ 20.715.863,58, aproximadamente metade do valor total do auto de infração, o que viola o princípio da proporcionalidade, da capacidade contributiva, da propriedade, do não-confisco, da continuidade do exercício das atividades da empresa, entre outros;— por fim, não pode prevalecer a incidência dos juros sobre multa aplicado no presente auto.

O interessado cita ementas de julgados administrativos judiciais, bem como excertos doutrinários, acosta aos autos documentação trazida com a impugnação, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos e encerra requerendo, na ordem:

— seja declarada a nulidade dos autos de infração;— seja afastado o arbitramento relativamente ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, apurando-se tais tributos com base nos documentos fiscais do interessado, privilegiando a verdade material;— seja corrigida a receita apurada para o arbitramento, bem como para o cálculo do Pis/Cofins, abatendo-se os valores referentes aos meros ingressos.

A 3ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro I / RJ manteve integralmente os lançamentos, proferindo o acórdão nº 12-48.733 (fls. 20390/20407), de 09/08/2012, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2007 NULIDADE.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente em consonância com a legislação de regência.

NULIDADE. ESPONTANEIDADE.

A inobservância do prazo para a prorrogação válida do procedimento fiscal não dá causa à nulidade do lançamento.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

A prova documental deve ser apresentada com a impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2007 JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgão colegiado, sem lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

INTIMAÇÃO. NÃO ATENDIMENTO. MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

O não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar arquivos digitais dá causa à majoração da multa de ofício.

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

Incidem juros de mora sobre a multa de ofício recolhida após o vencimento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2007 OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO.

Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados na operação.

PROCEDIMENTO FISCAL. LIVROS. FALTA DE APRESENTAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A falta de apresentação de livros contábeis e fiscais autoriza o arbitramento do lucro.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. LIVROS E DOCUMENTOS. APRESENTAÇÃO POSTERIOR. CONTENCIOSO. INADMISSIBILIDADE.

Não produz efeitos a apresentação de livros e documentos se a ausência destes foi a causa do arbitramento impugnado.

ARBITRAMENTO. RECEITA OMITIDA. ATIVIDADE DIVERSIFICADA. PERCENTUAL.

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES Ano-calendário: 2007 PIS. COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS DE ETAPAS ANTERIORES. LUCRO ARBITRADO. INAPLICABILIDADE.

As normas de incidência não-cumulativa do Pis e da Cofins são inaplicáveis às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado.

PIS. COFINS. CSLL. OMISSÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido A recorrente tomou ciência da decisão de primeira instância, por via postal, em 24/08/2012 (fl. 20412), tendo interposto o presente recurso voluntário em 24/09/2012 (fs. 20415/20468), basicamente repisando as argumentações da impugnação.

A recorrente foi intimada do acórdão em 24/08/2012 (fls. 20.412), interpondo seu recurso voluntário em 24/09/2012 (fls. 20.415/20.506), alegando as mesmas razões de direito lançadas em sua impugnação, consoante se transcreveu acima.

Os autos foram remetidos ao CARF e distribuídos a este relator, oportunidade em que foi proferida a Resolução nº. 1302-000.227 (fls. 20.509/20.519), na Sessão de 09/04/2013, que, por unanimidade, sobrestou o julgamento deste PAF, nos termos do art. 62-A, § 1º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, c/c art. 2º, § 2º, inciso I, da Portaria CARF nº 001/2012.

Entretanto, com o advento da Portaria nº. 545/2013, do Ministério da Fazenda, publicada no Diário Oficial da União em 20/11/2013, que revogou os § 1º e 2º do art. 62-A, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, vieram-me novamente os autos para julgamento do mérito.

É o Relatório.

Processo nº 10670.722010/2011-21
Acórdão n.º **1302-001.649**

S1-C3T2
Fl. 20.524

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e apresenta todos os requisitos de admissibilidade, então dele conheço.

1. DAS PRELIMINARES

1.1 Da Inexistência de Erro Formal no Lançamento

Neste ponto alega a recorrente que houve inconsistência no montante tomado como base de cálculo para apuração do lucro arbitrado, vez que teria a autoridade fazendária apontado, primeramente, a quantia de R\$ 183.625.224,35 como incompatibilidade entre sua movimentação financeira e a receita declarada.

Todavia, durante o procedimento fiscal, o AFRFB intima a recorrente a comprovar a origem de valor a menor, a saber R\$ 128.667.838,58, valor este efetivamente utilizado como receita de origem não comprovada para apuração do lucro arbitrado para fins de realizar o lançamento combatido.

Assim, argumenta a recorrente que a inconsistência apontada o dificultou a identificar contra qual montante deveria se insurgir, prejudicando o exercício de sua ampla defesa, devendo o auto de infração ser declarado nulo por existência de erro formal.

Destaco que nas próprias argumentações da recorrente restou evidente que esta conhecia exatamente o montante das receitas que deveria comprovar a origem ou se insurgir, bem como admitiu estar correta a apuração realizada pelo AFRFB quanto a tal valor, conforme trechos que se transcreve abaixo (fls. 20.426/20.429):

Já na somatória dos valores contidos na Planilha Mensal de Consolidação dos Créditos Bancários não Comprovados, anexada aos autos pelo próprio Fisco, às fls. 1149/1152, obtém-se um valor de movimentação bancária supostamente não comprovado de R\$ 128.667.838,58.

O mesmo valor de R\$ 128.667.838,58 é também obtido quando somadas as importâncias especificadas pelo i. agente fiscal na base de apuração do lucro arbitrado, indicado nos “demonstrativos de apuração” de cada um dos tributos lançados, os quais acompanham os Autos de Infração relacionados no presente Processo Administrativo. (...)

Cumpre salientar que, conforme já mencionado, pela análise comparativa da receita arbitrada pelo fiscal e da receita apurada nos Livros Fiscais da Recorrente, já anexadas aos autos, verifica-se que a movimentação bancária TOTAL no período apurado foi, de fato, de R\$ 128.667.838,58. Tal valor também é identificado quando da análise dos extratos bancários. Assim seria este o valor correto para referir-se a apuração da

movimentação financeira da Impugante no período de 2007.
(grifo não original)

Portanto, é evidente que a recorrente tinha claro conhecimento do valor total de sua movimentação bancária (R\$ 128.667.838,58), e que este valor correspondia àquele que lhe intimou o fisco para que comprovasse a origem individual de cada ingresso de receita em suas contas, conforme se verifica dos autos (fls. 933/1.033;1.049/1.139).

Ademais, como bem ressaltou o acórdão da DRJ, o fato de o Termo de Constatação Fiscal mencionar que a fiscalização se iniciou para verificar, dentro outros, a movimentação bancária incompatível com a receita declarada, mencionando o valor de R\$ 183.625.224,35, e posteriormente, durante o procedimento fiscal, realizando a análise detalhada dos extratos bancários recebidos através de RMF, o AFRFB efetuar o lançamento tributário sobre receitas com origem não comprovadas em valor a menor (R\$ 128.667.838,58), não enseja a existência de erro formal do lançamento.

Neste ponto, reforço o esclarecimento consignado no acórdão da DRJ, transcrevendo os excertos que se seguem (fls. 20.398):

A alegada divergência entre a movimentação financeira de R\$ 183.625.224,35 e a real base de cálculo do lançamento, no valor de R\$ 128.667.838,58 (nos 4 trimestres) não dá azo a nulidade do auto de infração.

O primeiro montante (R\$ 183.625.224,35) serviu para caracterizar a incompatibilidade com a receita declarada pelo interessado, que, diga-se de passagem, foi igual a zero, conforme destacado na fl. 1.145. Essa primeira verificação consiste em um procedimento preliminar, onde a análise se restringe ao valor agregado da movimentação financeira.

Desse montante, depois de ter acesso aos extratos bancários, obtidos por intermédio de RMF, a autoridade lançadora relacionou individualmente créditos efetuados nas contas correntes do interessado (fls. 933/1.023 e fls. 1.049/1.139), para que fosse comprovada a origem de tais recursos, os quais foram consolidados no termo de constatação, no valor de R\$ 128.667.838,58 (fls. 1.149/1.151).

Portanto, diferentemente do que alegou o interessado, a autoridade lançadora não utilizou dois valores distintos para descrever o mesmo fato. Os valores são diferentes, pois as situações também o são. O primeiro se refere à movimentação financeira agregada, enquanto que o segundo descrevem créditos analisados individualmente cuja origem não foi comprovada. (grifo não original)

Assim, voto em negar provimento ao recurso voluntário neste ponto, pois entendo que inexistente o erro formal no lançamento apontado pela recorrente.

1.2 Da Inexistência de Erro Material no Lançamento

A recorrente se insurge contra o lançamento alegando, também, erro material no que toca à capitulação da base de cálculo do IRPJ, pois o coeficiente utilizado para apurar o lucro arbitrado teria sido equivocadamente conforme a atividade desenvolvida por ela.

Assim, entende a recorrente que o correto seria utilizar a alíquota de 8%, e não 32%, como realizado, pois não exerce qualquer atividade daquelas constantes no art. 519, III, do RIR/99, desenvolvendo exclusivamente operações de industrialização.

Muito embora a recorrente tenha buscado demonstrar nos autos que sua atividade preponderante é industrial, argumentando que esta se classifica como “produção de ferroliga”, conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, entendendo acertado o entendimento consignado pelo acórdão da DRJ quanto à aplicação ao caso do art. 24, §1º, da Lei n.º 9.249/95, transcrito abaixo:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado. (grifo não original)

Isto pois, como destacado pelo acórdão recorrido, observa-se dos contratos sociais da recorrente juntados aos autos (fls. 58/66-1.236/1.244) que a empresa tem como objetivo social o exercício de diversas atividades, dentre elas atividades que estão previstas no art. 519, III, do RIR/99, tais como a locação a terceiros de bens móveis e o arrendamento de bens imóveis.

Diante desta constatação, vale destacar então que a recorrente não comprovou a origem dos ingressos de receitas em suas contas bancárias, como melhor será tratado no mérito, pelo que não foi possível que se identificasse a que atividade por ela exercida a receita omitida está relacionada.

O art. 24, §1º, da Lei n.º 9.249/95, expressamente ensina que no caso de pessoa jurídica que exerce atividades diversas tributadas pelo lucro arbitrado, a receita omitida deve ser relacionada àquela atividade que corresponder ao percentual mais elevado, o que subsidiou corretamente o lançamento tributário em desfavor da recorrente.

Não há que se falar que a autoridade fazendária tinha conhecimento de qual atividade originou as receitas omitidas diante dos DACONS transmitidos pela recorrente, ou que as notas fiscais e livros fiscais juntados aos autos comprovam a origem daquelas receitas, pois tais documentos por si só não permitem que se identifique o montante de receitas tida como omitidas, sendo insuficientes para comprovar sua origem.

Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto pois não há o erro material apontado no lançamento.

1.3 Da Inexistência de Nulidade do Procedimento Fiscal

A recorrente sustenta que o procedimento fiscal é nulo por ter a autoridade fazendária desrespeitado o prazo de validade dos atos realizados, de 60 dias, conforme previsto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/04/2015 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 06/04/2015

5 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 03/08/2015 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado di

gitalmente em 04/08/2015 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 04/08/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

no art. 7º, §2º, do Dec. n.º 70.235/10, praticando diversos atos sucessivos extemporâneos, ou seja, após 60 dias do ato anterior, o que no seu entender invalidaria toda a fiscalização.

Neste ponto mostra-se novamente acertado o entendimento da DRJ, pois o prazo mencionado pela recorrente, expresso no art. 7º, §2º, do Dec. n.º 70.235/10, refere-se à exclusão da espontaneidade em relação aos atos anteriores ao início do procedimento fiscal, tratada no §1º do mesmo preceito legal, inexistindo qualquer nulidade no procedimento fiscal se o ato consequente ao primeiro, e os posteriores, eram realizados após o prazo de validade de 60 dias do ato anterior.

Portanto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, afastando a preliminar de nulidade do procedimento fiscal.

2. DO MÉRITO

2.1 Do Arbitramento do Lucro

Quanto ao arbitramento de seu lucro, sustenta a recorrente que este não se mantém diante da previsão do art. 148, do CTN, pelo qual, segundo seu entendimento, o arbitramento só pode ser realizado “quando as declarações, esclarecimentos ou os documentos produzidos pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado forem insuficientes ou duvidosos”, o que não se aplicaria ao caso, alegando possuir escrita fiscal regular apresentada junto com a impugnação.

O preceito legal em comento prevê o seguinte:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

É notável que a autorização existente na previsão acima permite o arbitramento quando há a omissão dos valores sobre os quais deve ser calculado o tributo, ponderação não realizada pela recorrente em suas assertivas.

Da análise dos autos e do Termo de Constatação Fiscal (fls. 1.145/1.152) é possível observar que durante o procedimento fiscal a recorrente foi reiteradamente intimada para apresentar, dentre outros, seus livros contábeis e fiscais (fls. 03/06; 69/72; 903/906; 909/910; 911/912; 913/914; 915/916; 917/920; 921/923; 924/1.023; 1.024/1.032; 1.033/1.139), contudo não atendeu a nenhuma intimação do AFRFB, não apresentou qualquer esclarecimento solicitado ou qualquer documentação contábil e fiscal, restando omissos quanto aos valores de suas receitas.

Portanto, é evidente que o AFRFB buscou durante todo o procedimento fiscal obter a documentação contábil e fiscal da recorrente para verificar a apuração de seu IRPJ pelo regime do Lucro Real, conforme opção do contribuinte, contudo a própria recorrente não

permitiu que a apuração por tal regime fosse possível ao deixar de entregar os documentos solicitados.

Não há que se dizer que os valores declarados através das DACONS davam conhecimento à autoridade fiscal de sua receita bruta, pois tais documentos por si só não servem para atestar a regularidade da escrita fiscal do contribuinte e, como restou cabalmente demonstrado nos autos, houve omissão de receitas pela recorrente consoante a verificação de ingresso de recursos sem comprovação de origem em suas contas bancárias, o que já retira a veracidade de suas informações declaradas se não tiverem respaldo em sua contabilidade e documentos idôneos.

Ademais, o arbitramento do lucro da recorrente fundamentou-se no art. 530, III, do RIR/99, que assim dispõe:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando: (...)

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

Dessa maneira, não resta dúvida sobre a adequação da metodologia empregada pelo AFRFB quando do arbitramento do lucro para fins de apuração dos tributos cobrados, pois durante o procedimento fiscal, mesmo reiteradamente intimada para tanto, a recorrente não apresentou seus livros contábeis e fiscais.

O fato de a recorrente apresentar seus livros contábeis e fiscais em sede de impugnação não é suficiente para desconstituir o lançamento tributário pelo regime do lucro arbitrado pois, diante da ausência de atendimento às intimações para apresentação daqueles documentos durante o procedimento fiscal, não cabia ao AFRFB agir de maneira distinta.

Aliás, como bem já se destacou na decisão da DRJ, o entendimento acima se encontra pacificado neste Conselho através da Súmula CARF n.º 59, transcrita abaixo:

Súmula CARF n.º 59: A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto pois entendo correto o arbitramento do lucro da recorrente diante ausência de apresentação dos livros contábeis e fiscais durante o procedimento fiscal.

2.2 Do PIS e Da COFINS. Da Impossibilidade de Utilização dos Créditos Advindos da Não-Cumulatividade.

A recorrente argumenta, quanto ao lançamento de PIS e COFINS em seu desfavor, que não foram considerados os créditos oriundos da não-cumulatividade prevista nas leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, uma vez optante pelo regime de apuração do Lucro Real.

Todavia, consoante já se tratou no tópico anterior, a recorrente foi reiteradamente intimada a apresentar durante o procedimento fiscal seus documentos contábeis

e fiscais, sendo que não atendeu a qualquer solicitação, cabendo ao AFRFB o arbitramento do lucro da recorrente com fulcro no art. 530, III, do RIR/99.

Logo, acertado o entendimento da DRJ, pois as próprias leis nº 10.637/02 e 10.833/03 expressamente excluem da sistemática da não-cumulatividade as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro arbitrado, sujeitando-as à legislação anterior, como se destaca:

Lei nº 10.637/02 - Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º: (...)

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

Lei nº 10.833/03 - Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (...)

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário pois inaplicável a sistemática da não-cumulatividade das contribuições no presente caso.

2.3 Da Correta Consideração da Receita da Recorrente

Sustenta a recorrente que a autoridade fiscal errou ao considerar o montante de R\$ 128.667.838,58 como valor de sua receita para fins de arbitramento do seu lucro e apuração do débito de PIS e COFINS.

Cumprе ressaltar que o ponto principal em que se funda o presente procedimento administrativo fiscal é a omissão de receitas verificada pela ausência de esclarecimento quanto à origem de recursos que ingressaram nas contas bancárias da recorrente, tendo em vista o disposto no art. 42, da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Durante o procedimento fiscal, a recorrente foi intimada (fls. 924/1.032; 1.033/1.139) a comprovar a origem dos recursos identificados individualmente e que ingressaram em suas contas bancárias.

Em que pese a recorrente, durante o procedimento fiscalizatório, não ter comprovado a origem dos recursos que ingressaram em suas contas bancárias, ao se analisar os autos é possível verificar que em sua impugnação buscou justificá-los através das planilhas que, exemplificadamente, encontram-se às fls. 1.331/1.380; 1.381/1.415; 1.591/1.770; 1.773; 1.777; 1.789; 1.795/1.821; 1.832; 1.862/1.883; 1.884/1.909; 1.910.

Segundo argumenta a recorrente em seu recurso voluntário, nestas planilhas encontram-se a comprovação da origem dos recursos verificados em sua movimentação bancária, em especial do valor de R\$ 18.451.069,59, montante que corresponderia a “meras entradas” que não poderiam ser consideradas receitas tributáveis.

Ao tratar a matéria, a decisão da DRJ caminhou no sentido de que não houve comprovação, de forma individualizada, de que os valores que compõem a receita no montante de R\$ 18.451.069,59 não deveriam ser contabilizados, concluindo da seguinte maneira (fls. 20.400):

(...) 81 Ocorre, contudo, que a referida diferença apontada pelo interessado corresponde a um valor totalizado, cujas parcelas que o compõem não foram identificadas. Além disso, o interessado não acostou documentos que comprovassem, de forma individualizada, serem indevidos tais valores. (...)

83 Desta forma, embora o interessado alegue que a parcela de R\$ 18.451.069,59 corresponda a “meras entradas, as quais não deveriam ser contabilizadas”, não traz elementos capazes de comprovar sua argumentação, razão pela qual o lançamento nesse item não merece reparos.

Analisando as planilhas apresentadas pela recorrente (exemplificadamente, às fls. 1.331/1.380; 1.381/1.415; 1.591/1.770; 1.773; 1.777; 1.789; 1.795/1.821; 1.832; 1.862/1.883; 1.884/1.909; 1.910) e a documentação juntada aos autos em sede de impugnação, não vislumbro a comprovação de forma individualizada dos valores que ingressaram em suas contas bancárias como “meras entradas” e que componham o montante de R\$ 18.451.069,59.

As planilhas apresentadas buscam justificar as operações de créditos em suas contas bancárias apresentando um “histórico” que supostamente comprovam sua origem, mas as informações na verdade são insuficientes, pois não encontram respaldo em documentos hábeis e idôneos que as confirmem.

Cabia a recorrente demonstrar de maneira clara e individualizada, coincidente em data e valores, todas as receitas que supostamente ingressaram em suas contas bancárias como “meras entradas” e como não oriundas de sua atividade, o que não verifico na documentação apresentada.

De fato, nenhuma prova foi apresentada para respaldar os argumentos da recorrente, não houve a individualização dos valores mencionados ou qualquer identificação e correlação destes com os valores de depósitos bancários tidos por receita omitida.

Por todo o já exposto, resta evidente que a recorrente não obteve êxito em comprovar com documentação hábil e idônea suas alegações, a fim de desconstituir, ao menos parcialmente, a base de cálculo do lançamento tributário, ou seja, a receita que ingressou em sua conta bancária e que foi considerada omitida por ausência de comprovação de sua origem.

Assim, ante a presunção legal prevista no art. 42, da Lei n.º 9.430/96, bem como a falta de comprovação pela recorrente da origem dos recursos que ingressaram em suas contas bancárias, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste tópico, reconhecendo como receita a ser tributada o total dos créditos efetuados em suas contas correntes no montante de R\$ 128.667.838,58.

2.4 Da Multa Agravada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/04/2015 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 06/04/2015

por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 03/08/2015 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado di

gitalmente em 04/08/2015 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 04/08/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Alega a recorrente ser incabível o agravamento da multa por falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais uma vez que houve o arbitramento de seu lucro pelos mesmos motivos.

Como já visto acima, e também se observa do auto de infração (fls. 1.159), o AFRFB arbitrou o lucro da recorrente com fundamento no art. 530, III, do RIR/99, ou seja, pela ausência de apresentação dos livros e documentos da sua escrituração contábil e fiscal, mesmo devidamente intimado.

Por outro lado, a multa de ofício foi agravada com base no art. 44, inciso I e §2º, da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

§ 2º. Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

O preceito legal em análise (§2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96) tem por finalidade principal e evidente combater os atos com objetivo de embaraço à fiscalização, punindo através da multa majorada os contribuintes que incorrerem em tal procedimento.

Faz-se necessário ressaltar que durante o procedimento fiscal a recorrente foi reiteradamente intimada para apresentar, dentre outros, seus livros contábeis e fiscais (fls. 03/06; 69/72; 903/906; 909/910; 911/912; 913/914; 915/916; 917/920; 921/923; 924/1.023; 1.024/1.032; 1.033/1.139), sendo sempre esclarecida da necessidade de tais documentos e alertada que o não atendimento às intimações poderia ensejar o lançamento tributário com a multa majorada.

Observa-se dos autos que a recorrente sequer se manifesta sobre os documentos e esclarecimentos solicitados, seja para informar que não possuía os livros contábeis ou que desconhecia dos fatos a ela imputados, não apresenta qualquer resposta, esclarecimento solicitado ou qualquer documentação contábil e fiscal, restando omissa quanto aos valores de suas receitas.

Dessa forma, a meu ver, a fundamentação da multa majorada encontra apoio na evidente situação dos autos de não atendimento a reiteradas intimações para apresentação de

documentos e esclarecimentos, sendo que o **silêncio total** da recorrente caracterizou um evidente embaraço à fiscalização.

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário a fim de manter a aplicação multa qualificada no caso em apreço.

2.5 Dos Juros Moratórios sobre a Multa de Ofício.

Inicialmente, convém destacar que a possibilidade de incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício necessita de expressa previsão legal para que possa ser exigida.

Do que consta no auto de infração, não se percebe a menção ao dispositivo de lei que daria fundamento à incidência de juros sobre a multa de ofício. No entanto, certo é que haverá a malsinada incidência, pois, consoante também argumentou a DRJ (fl. 20.406):

(...) os juros decorrem da mora do devedor em pagar seu débito ao credor. No momento em que se efetua o lançamento, fica o sujeito passivo obrigado a pagar o tributo e a correspondente multa de ofício à Fazenda Pública. Assim, não faria sentido transcorrer juros sobre o tributo e não sobre a multa de ofício, já que ambos compõem o débito para com a União. (...)

Portanto, embora os juros de mora só tenham incidido sobre o valor de principal, tal acréscimo incorrerá também sobre a respectiva multa de ofício não recolhida dentro do prazo assinalado para pagamento, razão pela qual não assiste razão ao interessado em seu pleito.

Há então, no mínimo, incompletude do auto de infração, eis que ausente a fundamentação legal que daria ensejo à incidência de juros sobre a multa de ofício. Sobre o tema, o Decreto 70.235/72 trata como requisito formal do auto de infração a indicação dos dispositivos legais pertinentes *in verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. (grifo não original)

As exigências acima previstas decorrem do princípio da estrita legalidade, uma vez que ao Fisco não cabe impor qualquer ônus ou imposições ao particular sem que haja expressa previsão legal. Logo, determinada previsão deve estar expressamente identificada e demonstrada no termo de verificação, o que não ocorre no caso.

A inexistência ou referência errônea dos fundamentos legais dos lançamentos colocam em risco Princípios Constitucionais, como Ampla Defesa e o Contraditório, ou seja, é uma garantia ao contribuinte de que ele terá plena ciência do objeto de sua autuação para que exerça seu direito de defesa e de interposição de recursos cabíveis.

Inclusive, este Egrégio Conselho tem pacificado tal posicionamento conforme os seguintes acórdãos:

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. Não verificado que houve preterição do direito de defesa, descabe falar em nulidade dos autos de infração. Não enseja nulidade do lançamento quando presentes os elementos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações. (CARF – 1ª Seção – 2ª C. – 2ª TO – Rel. Carlos Alberto Donassolo, j. 28 de junho de 2011) (grifo não original)

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO - NULIDADE - Não é nulo o auto de infração, lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal. (1º CC – 2ª C. – Rel. José Antonio Praga de Souza, j. 04 de julho de 2007) (grifo não original)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES - ERRO FORMAL - Carece de sustentação alegação de nulidade de autuação por erro formal quando esta formaliza os fundamentos legais da exigência. (grifo não original)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não caracteriza cerceamento do direito de defesa carecerem de apreciação unitária eventuais argumentos meramente alegatórios relativos a matéria fática, ao desamparo de qualquer prova documental, quer trazida aos autos pelo contribuinte, quer acostada ao feito pelo autuante. (1º CC – 4ª C. – Rel. Roberto Willian Gonçalves - Acórdão nº 104-18.215, j. 21 de Agosto de 2001)

PROCESSUAL. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. É nulo o Auto de Infração lavrado pela repartição fiscal quando não atenda aos requisitos estabelecidos no art. 10, do Decreto nº 70.235/72. Nulidade declarada de ofício. ACOLHIDA A PRELIMINAR DE NULIDADE DO PROCESSO A PARTIR DO AUTO DE INFRAÇÃO. (3º CC – 2ª C. – Rel. Paulo Roberto Cuco Antunes, j. 09 de setembro de 2003) (grifo não original)

LANÇAMENTO - NULIDADE - Não é nulo o auto de infração lavrado com observância do art. 142, do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver

plenamente suas peças impugnatória e recursal. (1º CC – 4ª C – Rel. Gustavo Lian Haddad, j. 22 de janeiro de 2008) (grifo não original)

A doutrina endossa o entendimento acima declinado ao defender a necessidade de menção expressa ao dispositivo legal que fundamenta o lançamento tributário, neste incluindo o tributo a ser lançado bem como as multas e juros incidentes, como destaca Paulsen¹:

[...] a tentativa de relacionar dispositivos impertinentes à infração específica pode macular de nulidade o auto de infração. Noutros, são indicados apenas dispositivos regulamentares (do Regulamento do IPI ou do Regulamento do Imposto de Renda, por exemplo), sem a indicação do fundamento de lei ordinária, lei complementar ou medida provisória; nunca, de normas complementares como é o caso de Decretos, Instruções Normativas, Portarias e outros afins, todos infralegais. Neste caso, também, é nulo o auto de infração porque não há indicação do fundamento legal. (grifo não original)

A despeito da falta de menção expressa ao artigo que subsidia a incidência de juros sobre a multa de ofício, para aqueles que entendem possível, é relevante adentrar ao mérito da questão e analisar o art. 61, § 3º da lei 9.430/96, *in verbis*:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifo não original)

O art. 61, § 3º da lei 9430/96 é o dispositivo utilizado como fundamento para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, o que deve ser profundamente refletido, uma vez que a simples e superficial leitura conduz a interpretação dissonante da constante no acórdão recorrido.

A interpretação que frequentemente é dada pelos auditores fiscais, e que foi corroborada pela DRJ, é que o supratranscrito §3º, ao mencionar o termo “débitos”, estaria se referindo tanto ao “tributo” quanto à “multa” (moratória e de ofício).

¹ PAULSEN, Leandro. *Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2003, p. 29.

Em outras palavras, os juros de mora previstos no § 3º do art. 61, segundo tal linha de pensamento, deveriam ser aplicados aos débitos referidos no *caput* do artigo, quais sejam, tanto o tributo quanto a própria multa de mora ou de ofício. Com o devido respeito, a interpretação está equivocada.

Para demonstrar a coerência da conclusão que ora se sustenta, passo a apresentar suas premissas. Para tanto, deve-se responder às seguintes questões:

(i) No conceito do art. 61, no termo legal **“débitos decorrentes de tributos e contribuições”**, está inclusa a “multa” (sanção de ato ilícito)?

(ii) Caso positiva a resposta, qual é o tipo de multa a que o artigo faz referência (moratória, isolada ou de ofício)?

A primeira indagação conduz necessariamente à investigação de outras questões, as quais elenco didaticamente em forma de perguntas para o bom desenvolvimento da argumentação:

(i) Qual a correta interpretação da amplitude do conceito de **“débitos decorrentes de tributo”**, referido no *caput* do art. 61 da lei 9430/96?

(ii) Ao dizer “débito”, o legislador se referiu somente ao “tributo” (art. 3º, CTN) ou a este já somado o valor da possível multa (sanção) incidente?

(iii) E a principal delas: se o intuito do legislador foi considerar débito como o valor do tributo já acrescido da multa de mora, por que no *caput* ele foi expresso em acrescentar o trecho “acrescidos de multa de mora” e no § 3º entendeu ser desnecessário tal informação?

Com a cautela devida, a resposta de tais perguntas deve advir de um cuidadoso processo hermenêutico que se inicia com a apresentação do conceito de “débitos decorrentes de tributo”, uma vez que este é o termo utilizado pelo legislador no texto legal do *caput* do art. 61 da lei 9430/96.

Prevê o art. 3º do CTN, *“tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

A multa moratória decorre não do tributo em si, mas do descumprimento da obrigação prevista na legislação tributária (ato ilícito). O tributo decorre do fato gerador. Logo, o débito decorrente de tributo é o resultado da relação entre base de cálculo e a alíquota (originária da regra matriz).

Ao ser empregado o termo “débitos” no art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96, não se pretendeu fazer menção a “tributo” e “multa”, mas simplesmente ao valor do tributo em si. Ou seja, aos débitos para com a União, decorrentes de “tributos e contribuições” (impostos, contribuições de melhoria, taxas, empréstimo compulsório e outras contribuições). Tal conclusão é confirmada pelo próprio *caput*, onde o legislador faz a referida menção expressa.

Somente em um segundo momento o art. 61, *caput*, da Lei 9.430/96 se refere às multas, quando menciona que “*serão acrescidos de multa de mora*”. Esta disposição deixa claro que no termo “tributos e contribuições” não estão incluídas as multas.

Em outras palavras, no *caput* do art. 61 da Lei 9.430/96 o legislador usou a palavra “débitos” se referindo somente a tributos, o que mais claro fica quando temos débitos decorrentes de tributos e contribuição, e não sanção de atos ilícitos.

No entanto, no § 3º, justamente em razão de não pretender fazer incidir sobre a multa os juros de mora, o legislador apenas se referiu aos “débitos”, não por lapso e nem por má técnica legislativa, mas simplesmente por assim entender que não era cabido.

Desta forma, a *mens legis* do § 3º do art. 61 da Lei 9.430/96 é de que o termo “débito” se refere somente ao “tributo” a ser pago, excluída a “multa”, pois esta vem prevista logo em seguida. Se o termo “débito” se referisse a tributo e multa não haveria necessidade do legislador repetir o termo “multa de mora” logo em seguida ao termo “débitos decorrentes de tributo”.

A expressão “débitos decorrentes de tributo”, previsto no artigo 61, somente pode ser assim entendido: “a expressão ‘*débitos decorrentes de tributos*’ é igual a ‘tributos’, pois o tributo em si pode ser acrescido de multa de mora” (segunda parte do *caput*).

Ao contrário, se a expressão “*débitos decorrentes de tributos*” for igual a “tributo mais multa”, como poderia a segunda parte do *caput* acrescer a isto, novamente, multa moratória?

Porém, mesmo que entendêssemos, a título argumentativo, que dentro do conceito do art. 61, na definição de “**débitos decorrentes de tributos e contribuições**”, está presente alguma espécie de multa, esta deve ser a moratória, vez que há a expressão “**serão acrescidos de multa de mora**”. Nunca, em momento algum, **cita multa de ofício**.

O referido dispositivo, como já foi explicitado anteriormente tem como objeto somente as multas de mora e não as multas de ofício. Convém uma nova análise:

*Art. 61. Os **débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

*§ 3º Sobre os **débitos a que se refere este artigo** incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifo não original)*

Aliás, quais “**débitos a que se refere este artigo**” podem ser “**acrescidos de multa de mora**”? Somente os confessados e não pagos, ou seja, declarados em DCTF, GFIP ou parcelados. Nunca um débito originário de um auto de infração que é objeto de análise por este colegiado.

Assim este dispositivo legal, art. 61 e seu §3º, da lei 9.430/96, foram criados para débitos confessados e não pagos e não para débitos objeto de lançamento de ofício.

O texto legal, em seu *caput*, é claro ao indicar que “os débitos” aos quais o §3º se refere serão acrescidos de **multa de mora**. Em nenhum momento, o legislador se refere à multa de ofício ou qualquer outra espécie de multa.

Portanto, o disposto no art. 61 da Lei 9.430/96, ainda que se entendesse pela possibilidade da incidência de juros de mora sobre a multa, o que não é o caso, seria apenas aceitável sobre a multa de mora e nunca sobre a multa de ofício por evidente carência de previsão legal.

Ora, outro entendimento seria desvirtuar não só o “espírito da lei” como seu próprio “corpo físico”, vez que a única multa, expressamente prevista no art. 61, *caput* da Lei 9.430/96 é a multa de mora (débitos declarados e não pagos).

Seria impensável confundir multa moratória (sanção pelo atraso) e multa de ofício.

Outro dispositivo utilizado frequentemente para aplicar os juros moratórios à multa de ofício, é o art. 161, §1º do Código Tributário Nacional, como suposto fundamento legal autorizador da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Entendo que não há possibilidade para tanto, uma vez que o § 1º dispõe que há necessidade de existência de lei, pela expressão “**Se a lei** não dispuser de modo diverso”. Então, precisa de lei dispondo favoravelmente, porém que fixe ou não indexador. Mas, enfim precisa de lei complementar, como se nota da redação legal:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.***

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito. (grifo não original)

Logo, é equivocado, *data maxima venia*, o entendimento no sentido da fundamentação da incidência de juros moratórios com os artigos 61, §3º da Lei 9.430/96 e art. 161 do CTN, acima referidos, nos casos da multa originária de lançamento de ofício. Não há dúvida, de que tal incidência de correção sobre a multa de ofício carece de previsão legal.

Portanto, entendo que não há possibilidade alguma de aplicação de juros moratórios em relação à multa de ofício no presente caso, ante à ausência de disposição legal,

que não é suprida pelo art. 61, § 3º da lei 9.430/96, e nem subsidiariamente pelo art. 161 do CTN, que sequer foi utilizado pelo auditor fiscal como fundamento para o lançamento.

Assim, voto em dar parcial provimento ao recurso de ofício para afastar a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

3. CONCLUSÃO

Ante ao exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto, para afastar a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Marcio Rodrigo Frizzo - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo de Andrade, Redator Designado

Neste julgado, manifestou o ilustre Conselheiro Relator Márcio Rodrigo Frizzo seu posicionamento no sentido de que o art. 61, e seu §3º da Lei nº 9.430/96 não se prestam a supedanear a incidência de juros de mora, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício lançada.

Não obstante estar tal posição escorada em valiosos fundamentos, o colegiado divergiu, por maioria, seguindo o entendimento de que a cobrança efetuada nestes termos é legal, e, no caso vertente, devida. Tendo divergido do ilustre Relator tão somente neste ponto, e designado para redigir o voto vencedor, manifesto meu entendimento no sentido da legalidade da referida cobrança.

Dispõe expressamente o art. 61 da Lei nº 9.430/96 (abaixo descrito) que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos, serão acrescidos de multa de mora.

Prescreve, ademais, o §3º que sobre tais débitos (a que se refere o artigo) incidirão juros de mora calculados à taxa Selic (nos moldes do §3º do art5º), exceto no mês do pagamento (em que é cobrado o percentual de 1%).

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)

Ora, a expressão *débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições* no caso de crédito tributário constituído por auto de infração há de incluir necessariamente os tributos e contribuições lançados, mas também a multa de ofício lançada.

Em primeiro lugar, porque a multa de ofício *efetivamente decorre* de tributo ou contribuição, ou mais especificamente, do *inadimplemento* relativo a seu recolhimento, que pode estar cumulado ou não com alguma situação que agrave este mero fato, como a existência de dolo, fraude ou simulação, ou mesmo de desatendimento de requisição formulada pela autoridade fiscal para prestação de esclarecimentos.

Em segundo lugar, porque o débito para com a União decorrente de tributo e contribuição é *débito tributário*, ou seja, consigna o dever do sujeito passivo com a União equivalente, em termos patrimoniais, ao direito da União para com ele, denominado *crédito tributário*. E o crédito tributário, consoante nossa legislação, além de incluir a penalidade pecuniária, deve ser corrigido por juros de mora calculados à taxa Selic, consoante prescreve a nossa legislação. Vejamos.

O conceito de *débito* liga-se invariavelmente ao âmbito obrigacional, sendo este um dos elementos constitutivos da obrigação. Washington de Barros Monteiro² assenta que o *vínculo jurídico*, como elemento constitutivo da obrigação, se divide em *vínculo espiritual*, constituído pelo comportamento de satisfazer pontualmente a obrigação, e *material*, constituído pelo poder que a lei dá ao credor que não foi satisfeito, de acionar o devedor, promovendo a execução forçada de seus bens. Tais conceitos equivalem ao que os juristas alemães denominaram *Schuld* (dever de prestar) e *Haftung* (responsabilidade).

No caso da obrigação tributária, a doutrina não divergiu de tais escólios. Paulo de Barros Carvalho³ consignou que a obrigação tributária é relação jurídica de cunho patrimonial, envolvendo sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação, sujeito passivo, cometido do dever de cumpri-la, instalada a contar de um enunciado factual, situado no conseqüente de uma norma individual e concreta, juntamente com a constituição do fato jurídico tributário. Diz, ainda, o eminente jusfilósofo que o direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir a prestação (crédito) pode ser representado por um vetor com a mesma direção, mas de sentido contrário àquele que representa o dever subjetivo (dever jurídico) de cumprir a prestação (débito).

Assim, resulta disso que o débito para com a União (tributário) corresponde em valor patrimonial ao *crédito tributário* a que faz jus aquela. E este crédito é relativo ao direito da União contra o sujeito passivo, mas está umbilicalmente vinculado ao débito do sujeito passivo contra a União, que é seu dever de adimplir o *crédito tributário* (representados por vetores de mesma direção e sentido contrário)

² Washington de Barros Monteiro, in Curso de Direito Civil, p.25, 37ªed.

³ Paulo de Barros Carvalho, in Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência, 1998, Saraiva, p.180/182.

Pois bem. Com tais conclusões, devemos passar à leitura do direito tributário entre nós positivado para ver que o legislador efetivamente incluiu em tal conceito a noção de penalidade pecuniária.

A primeira demonstração disto é encontrada no art. 113 do CTN, em que é dito que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo *ou penalidade tributária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*.

Ora, de tal preceito duas assertivas devem ficar firmadas: a) a penalidade pecuniária está inserida no conceito de obrigação tributária principal; b) a extinção do crédito faz extinguir também a obrigação tributária principal que a constituiu; c) por derivação lógica, se a extinção do crédito promove, também, a extinção da obrigação, então o crédito (tributário) inclui, também, os valores devidos a título de penalidade pecuniária.

No art. 139 o Código, ao abrir exceções para o destino siamês de obrigação e crédito (circunstâncias que modificam o crédito, sua extensão ou efeitos ou excluem sua exigibilidade) reafirma que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Assim, de posse de tais enunciados, e dada uma primeira confirmação no próprio texto legal complementar, vê-se despida de sentido a afirmação no sentido de que o crédito tributário não inclui a multa de ofício.

Tal linha de pensamento é mantida no art. 142, quando, ao falar da *constituição do crédito tributário*, o legislador condiciona sua criação pelo lançamento, determinando à autoridade que consigne no ato administrativo a proposição da penalidade cabível. Tal penalidade cabível, como sabemos, não é simplesmente proposta mas também imposta pela autoridade lançadora no documento que constitui o lançamento, vez que não há repartição de competência entre as autoridades fiscais na hierarquia funcional quanto a este ponto.

E porque mandaria o legislador incluir a penalidade incluída no lançamento – instrumento por excelência destinado à *constituição do crédito tributário*, se não pertencesse ao crédito tributário?

A questão doutrinária relativa à inclusão da penalidade pecuniária no conceito de crédito tributário é relevante sob o ponto de vista científico. Porém, o direito positivo prescreve em sentido oposto. E não apenas pontualmente, mas em diversos pontos, todos em uníssono, conforme vimos acima.

Mas há mais prescrições seguindo esta mesma linha (e, portanto, confirmações disso). O art. 201 do CTN afirma que a dívida ativa tributária é constituída pelo crédito tributário (crédito dessa natureza), depois de esgotado o prazo para cobrança administrativa.

E o art. 2º da Lei de Execuções Fiscais, à semelhança do que já dispunha o art. 202 do CTN, manda incluir no termo de inscrição da Dívida ativa o *valor originário da dívida tributária* (o qual, portanto, contém todos os valores já consignados no crédito tributário, conforme o art. 201), bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato. Ou seja, permite o cálculo de juros de mora sobre os valores que já constavam do crédito tributário e foram transformados em dívida ativa tributária (os quais, por óbvio, incluem a multa de ofício).

Por tudo o que se disse acima, não há como insistir na alegação que a **inclusão da penalidade pecuniária não foi quista pelo legislador**, já que em diversos pontos tal

linha prescritiva é tomada e retomada, sempre no mesmo sentido, com a efetiva inclusão da rubrica no gênero crédito tributário. A discussão científica, como disse, é relevante, mas no Estado de Direito impera a Lei, sendo a doutrina, no dizer de Paulo de Barros Carvalho⁴, uma sobrelinguagem em relação ao direito positivo, com função descritiva, e não prescritiva.

No que tange à autorização em lei complementar para a cobrança deve-se lembrar que a taxa de 1% prescrita no §1º do art. 161 do CTN admite exceções, desde que veiculadas por Lei, que é a condição presente, em que o estabelecimento do cálculo à taxa Selic se dá por meio do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

No que tange à extensão da base de incidência dos juros, estabelece o *caput* do art. 161 que incidirão eles sobre o *crédito* (naturalmente, o tributário). Diz o preceito legal que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora...* E como já dito e repisado acima, a expressão *crédito* necessariamente inclui as penalidades pecuniárias (e, portanto, a multa de ofício lançada).

Assim, considerando tudo o quanto foi exposto, voto para negar provimento ao recurso nesta matéria, mantendo-se a cobrança dos juros, calculados à taxa Selic, sobre a multa de ofício lançada.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade – Redator Designado

⁴ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 13ªed, Saraiva, p.3