



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

<b>Processo nº</b>	10840.721628/2013-37
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1201-001.293 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	21 de janeiro de 2016
<b>Matéria</b>	IRPJ E REFLEXOS - OMISSÃO DE RECEITAS
<b>Recorrente</b>	LUCAS DANIEL ZANFRILLE - ME
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009

OMISSÃO DE RECEITAS.

Incorre em omissão de receitas o sujeito passivo que deixa de oferecer à tributação as receitas registradas nas notas fiscais por ele emitidas.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2008, 2009

CONDUTA DOLOSA. COMPROVAÇÃO.

Havendo a omissão de receitas sido levada a efeito pelo sujeito passivo por dois anos consecutivos (recorrência), em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (relevância), e dadas as demais circunstâncias do caso, não há como se admitir que a infração possa ter sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o dolo do agente.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008, 2009

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para eximir o sujeito passivo da exigência do IRPJ, PIS, Cofins e CSLL correspondente à receita informada na DIPJ/2009 (item 0002 do auto de

infração). Vencido o Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado que afastava, também, a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

*(documento assinado digitalmente)*  
Marcelo Cuba Netto - Presidente e Relator

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto (Presidente), Roberto Caparroz de Almeida, João Otávio Oppermann Thomé, Luis Fabiano Alves Penteado, João Carlos de Figueiredo Neto e Ester Marques Lins de Sousa (suplente convocada).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 08-028.859, exarado pela 3ª Turma da DRJ em Fortaleza - CE.

Por bem descrever o litígio objeto do presente processo, tomo de empréstimo o relatório contido na decisão de primeiro grau (fl. 361 e ss.):

*O relato do presente processo ocorrerá conforme a ordem cronológica dos fatos.*

### 31 de maio de 2012

*Inicia-se do Procedimento Fiscal, fls. 2/4 , MPF nº 08.1.09.002012006863, referente ao tributo IRPJ Imposto de Renda Pessoa Jurídica, relativo ao período de 01/01/2008 a 31/12/2009. Onde o contribuinte foi intimado a apresentar livros contábeis e fiscais, bem como Notas Fiscais de Saída de Mercadorias e de Prestação de Serviços. O sujeito passivo da ação fiscal é a empresa LUCAS DANIEL ZANFRILLE – ME, CNPJ 05.822.442/0001-37, constituída em 15 de agosto de 2003, na cidade de Ribeirão Preto/SP, tendo como atividade econômica principal a de “comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação” (CNAE: 4752100), exercendo nos anos sob fiscalização opção pelo lucro presumido.*

*A documentação solicitada deveria ser apresentada no prazo de 20 dias a contar do recebimento do Termo de Início de Procedimento Fiscal.*

### 01 de junho de 2012

*O Auditor da Receita Federal do Brasil (AFRFB) emite Termo de Constatação Fiscal (fls. 5/6), onde relata que compareceu ao endereço da fiscalizada, à RUA CLEMENTE FERREIRA, 870 JARDIM SÃO LUIZ, em Ribeirão Preto, conforme consta no banco de dados da Receita Federal do Brasil, onde fora informado que LUCAS DANIEL ZANFRILLE, responsável pela empresa, não morava mais naquela residência e que havia vendido a propriedade em março de 2012, segundo informações de uma vizinha e que não soube informar o seu paradeiro.*

O AFRFB continua relatando suas tentativas de localizar o contribuinte, da seguinte forma:

No dia seguinte, 01 de junho de 2012, consultamos o sistema informatizado da RFB (HOD) com o intuito de descobrirmos o domicílio da Pessoa Física LUCAS DANIEL ZANFRILLE, CPF N° 290.757.20831. O sistema de cadastro (CPF) nos informou a Rua Raul Peixoto, 509 Jardim Califórnia, nesta cidade, como o seu domicílio tributável, doc. anexo. Comparecemos ao local e o porteiro do prédio nos informou que o Sr. Lucas havia se mudado no ano passado. Consultamos também, no mesmo sistema RFB, o endereço de sua mãe, Maria Aparecida Correa Zanfrille, CPF n° 275.183.98869, o qual nos informou a Rua Antonio Lago, 525 no Jardim Presidente Dutra, nesta cidade. Nos deslocamos até a residência e no local não havia ninguém, de forma que se tornaram improícias todas as tentativas de notificação pessoal do contribuinte, conforme preconiza o art. 23, parágrafo 1º, inciso II.e parágrafo 2º, inciso IV do Decreto n° 70.235, de 06 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal).

Considerando a impossibilidade de localizar a fiscalizada, o AFRFB providenciou a emissão e afixação de edital na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Ribeirão Preto (EDITAL N° 021/2012/DRF/POR/SEFIS – fl 9), sendo afixado em 01/06/2012 e desafixado em 11/07/2012. A data de ciência ocorreria depois de 15 dias da data de afixação do Edital, conforme disposto no o art. 23, § 1º, inciso II e § 2º, Inciso IV do Decreto n° 70.235, de 06/03/1972 (Processo Administrativo Fiscal).

### **29 de junho de 2012**

O AFRFB solicita ao seu Supervisor, fl 53, a emissão de MPF de Diligência vinculada ao MPF de Fiscalização nº 08.1.09.002012006863, para a empresa Claro S/A, a fim de confirmar dados referentes a pagamentos realizados à empresa LUCAS DANIEL ZANFRILLE, declarados em DIRF (AC 2008 e AC 2009).

Na mesma data é emitido o Registro de Procedimento Fiscal – Diligência nº 08.1.09.002012009188, fl. 54, destinado à coleta de informações e documentos, junto à empresa Claro S/A com a finalidade de subsidiar o procedimento de fiscalização sob análise.

### **12 de julho de 2012**

É emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 088/2012, fl. 55, onde a empresa Claro S/A é intimada a apresentar documentação relativa aos valores declarados em DIRF (AC 2008 e AC 2009), referentes ao contribuinte Lucas Daniel Zanfrille-ME, tais como: cópia de notas fiscais, contrato de prestação de serviço, individualmente cada pagamento efetuado, descrição dos motivos que ensejaram tais pagamentos. Sólicita ainda cópia da

*escrituração contábil onde foram escriturados os pagamentos e planilha que contenha os pagamentos mensais, bem como os valores do Imposto de Renda Retido na Fonte.*

### **20 de julho de 2012**

*A Claro S/A atende ao Termo de Intimação Fiscal nº 088/2012, conforme fls. 57/174. A empresa apresenta a seguinte documentação:*

*Anexo I (fls. 59/66)– Dados de seus representantes legais por procuração e contrato de prestação de serviços firmado com a empresa Lucas Daniel Zanfrille-ME.*

*Anexo II (fls.96/148)Partidas Fornecedor Lucas Daniel Zanfrille, Notas Fiscais emitidas pelo fiscalizado de 15/12/2007 a 09/12/2008 e de 12/01/2009 a 03/11/2009.*

*Anexo III (fls.149/154) Escrituração contábil pagamento.*

*Anexo IV (155/157) – Planilha Pagamentos Lucas Daniel Zanfrille.*

### **19 de setembro de 2012**

*É emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 129/2012, fl. 159, onde a empresa Claro S/A é intimada a apresentar as notas fiscais emitidas pelo prestador de serviços Lucas Daniel Zanfrille-ME nos meses de novembro e dezembro de 2009.*

### **27 de setembro de 2012**

*A empresa Claro S/A atende ao Termo de Intimação Fiscal nº 129/2012, conforme fls.161/174, onde anexa as Notas Fiscais emitidas pelo fiscalizado em 03/11/2009.*

### **31 de julho de 2012 a 06 de maio de 2013**

*A partir desta data foram emitidos pelo AFREFB vários Editais com a finalidade de dar ciência ao fiscalizado sobre a continuidade do Procedimento Fiscal, em atendimento ao disposto no art. 7º, § 2º do Decreto nº 70.235/72, conforme se segue:*

*(...)*

### **03 de julho de 2013**

*É lavrado Auto de Infração (fls. 184/256) contra o sujeito passivo Lucas Daniel Zanfrille – ME pela omissão de receitas da atividade – RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL considerando que o contribuinte emitiu as Notas Fiscais para recebimento junto a empresa pagadora e não há créditos tributários declarados nas respectivas DCTFs, caracterizando omissão de receitas da atividade.*

*Nesta mesma data é emitido Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls.257/258), nos termos do disposto nos art 124 e 135*

*da Lei 5.172/66 (CTN), tendo como sujeito passivo solidário da obrigação tributária o contribuinte Lucas Daniel Zanfrille, CPF 290.757.208-31.*

*Desta data é também o Relatório de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 261/270), abordando os seguintes aspectos:*

*Que o procedimento fiscal foi formalizado a partir da análise das DIRFs (Declaração de Imposto Retido na Fonte AC 2008 e AC 2009), fls. 49 a 52, transmitidas pela empresa Claro S/A, CNPJ nº 40.432.544/000147, onde consta a informação de remuneração dos serviços prestados pela empresa LUCAS DANIEL ZANFRILLE – ME. Feita a comparação entre as DIRFs da Claro e as declarações DIPJ e DCTF da empresa fiscalizada, contatou-se uma enorme discrepância de valores, conforme abaixo:*

*(...)*

*O relatório segue discorrendo sobre todos os procedimentos adotados pela fiscalização já descritos no presente relatório.*

*O Auditor conclui o relatório da seguinte forma:*

**CONCLUSÃO DA FISCALIZAÇÃO** Diante das PROVAS MATERIAIS, a fiscalização CONCLUI que a fiscalizada não ofereceu à tributação a totalidade 100% (cem por cento) das receitas auferidas de forma REITERADA durante todos os trimestres dos anos calendários de 2008 e 2009, conforme demonstrativo abaixo, com a INTENÇÃO DOLOSA de alimentar os sistemas de cobranças com valores zerados e assim não pagar tributos, SENDO AFASTADA A POSSIBILIDADE DA OMISSÃO TER OCORRIDO POR ERRO, POIS A CONDUTA DE OMISSÃO DE RECEITA FOI REITERADA E OBSERVADA PARA TODOS OS TRIMESTRES DOS ANOS CALENDÁRIOS FISCALIZADOS E CONFIRMADA PELA APRESENTAÇÃO DAS DIPJ's e DCTF's.

*O Auditor explica que, nos trimestres do Ano-Calendário 2008, a fiscalizada apresentou DIPJ declarando valores de receita bruta no montante de R\$ 10.001,01, igual para os seguintes meses: 03/2008, 06/2008, 09/2008 e 12/2008. Desta forma, na descrição dos fatos e enquadramento legal do Auto de Infração, cálculo do IRPJ, fl. 187, estes valores foram enquadrados como RECEITAS DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA - RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL, com a multa aplicada de 75,00%, diferentemente do restante do auto (OMISSÕES DE RECEITAS DA ATIVIDADE RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL – fl. 186) em que foi aplicada a multa agravada de 150,00%. Tal procedimento foi utilizado também para cálculo da CSLL (fl.216), COFINS (fl.236) e PIS (fl.246).*

*Baseado nos documentos recebidos da empresa Claro S/A, tomadora dos serviços da empresa autuada, o Auditor elaborou*

*planilhas de cálculos que demonstram os valores recebidos mensalmente e trimestralmente pela fiscalizada (fls. 175/177). Os demonstrativos consolidados dos créditos tributários do processo e de apurações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição para o PIS/PASEP encontram-se no Auto de Infração, constante nas fls. 184 a 256 do presente processo.*

*Quanto à multa agravada de 150% aplicadas às OMISSÕES DE RECEITAS DA ATIVIDADE RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL (aqueles não declaradas e não escrituradas), o Auditor justifica, da seguinte forma:*

*O CONJUNTO PROBATÓRIO TRAZIDO AOS AUTOS É SÓLIDO E SUFICIENTE PARA CONFIRMAR AS PRÁTICAS DOLOSAS DA FISCALIZADA, QUE QUIS O RESULTADO DE SONEGAR TRIBUTOS AO DEIXAR DE DECLARAR AS TOTALIDADES DAS RECEITAS AUFERIDAS NOS ANOS FISCALIZADOS, TENDO O PROPÓSITO DELIBERADO DE IMPEDIR OU RETARDAR O CONHECIMENTO POR PARTE DA FAZENDA PÚBLICA DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES, MATERIALIZANDO AS HIPÓTESES PREVISTAS NOS ARTIGOS 71 E 72 DA LEI 4.502/64 E ENSEJANDO NO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO PARA 150%, NOS TERMOS DO INCISO II DO ARTIGO 44 DA LEI 9.430/96.*

*Baseado nos arts. 135, III e 137, I, do CTN e no fato de que nos anos-calendário fiscalizados, 2008 e 2009, a administração da sociedade foi exercida somente pelo responsável Sr. LUCAS DANIEL ZANFRILLE, a Autoridade Fiscal lavra, em nome da citada pessoa física, o Termo de Sujeição Passiva Solidária.*

*Finalmente, considerou a Autoridade Fiscal que no curso da ação fiscal foram identificadas situações que, “em tese”, configuram os crimes definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90, tais como: supressão ou redução de tributos provenientes da prática reiterada de omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias, inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública. Assim, a fiscalização representou ao Ministério Público Federal contra o Sr. Lucas Daniel Zanfrille, CPF n.º 290.757.20831.*

*A referida Representação Fiscal para Fins Penais encontra-se no processo 15956.720247/2013-57, apensado ao presente processo.*

*O crédito tributário apurado, com acréscimos legais, está abaixo discriminado:*

(...)

*Tendo em vista a constatação de que a fiscalizada não foi encontrada no domicílio fiscal constante no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) da Receita Federal do Brasil e a dificuldade já relatada de encontrar o seu responsável, a ciência do Auto de Infração foi dada por Edital.*

#### **04 de julho de 2013**

*Através do EDITAL Nº 047/2013/DRF/RPO/SEFIS, fl. 271, afixado em 04/07/2013, é dada a ciência ao contribuinte do Auto de Infração e do respectivo Termo de Encerramento da ação fiscal.*

*Nesta mesma data, é emitido o EDITAL Nº 048/2013/DRF/RPO/SEFIS, fl. 272, afixado em 04/07/2013, no qual o contribuinte é cientificado do Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 257/258), decorrente do Auto de Infração formalizado no presente processo fiscal.*

#### **09 de agosto de 2013**

*Considerando que foi constatada a alteração (recente) do endereço do responsável pela empresa, é emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 132/2013, fl. 273, onde o responsável legal é cientificado do Termo de Sujeição Passiva Solidária, do Auto de Infração e do Termo de Encerramento da Ação Fiscal. Em conjunto com a intimação, é enviado ao contribuinte cópia eletrônica integral do processo nº 10840721.628/2013-37 em uma “mídia CD”, contendo todos os documentos anexados à presente ação fiscal até a data da lavratura do Auto.*

#### **13 de agosto de 2013**

*O contribuinte toma ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 132/2013, AR à fl 276.*

#### **03 de setembro de 2013**

*A autuado apresenta impugnação contra o Auto de Infração formalizado no presente processo.*

*Os aspectos abordados e questionados pelo contribuinte, fls. 280/337, sempre baseados em doutrinas de renomados juristas e em Acórdãos do CARF, do STJ e do STF, dentre outros, seguem abaixo de forma resumida:*

**Termo de Sujeição Passiva – Alegação do impugnante:** Não há documentos que comprovem tal sujeição passiva.

**Das Intimações do Impugnante e da tempestividade da presente impugnação – Alegação do impugnante:** Apenas em 13/02/2013 tomou ciência do presente processo através do Termo de Intimação Fiscal nº. 132/2013, portanto, só a partir desta data deve iniciar-se a contagem do prazo para a apresentação da

*impugnação. Considera ilegal e inconstitucional a intimação feita por Edital.*

**Decadência: aplicação do art. 150 § 4º do CTN (aplicação ao PIS/COFINS/IRPJ/IRRF e CSLL)** Alegação do impugnante: O Auto foi lavrado em julho/2013, o período de jan a ago/2008 foi atingido pela decadência.

**Decadência: Aplicação do artigo 173, I, do CTN lançamento com bases trimestrais (Aplicação ao IRPJ/IRRF e CSLL)** Alegação do impugnante: Houve decadência do período de jan/2008 a jun/2008 em virtude de a empresa ter apurado suas receitas, no ano-calendário de 2008, com bases trimestrais. A contagem da decadência é trimestral, o exercício seguinte é sempre o trimestre subsequente. No caso do regime de apuração trimestral para o IRPJ considera-se ocorrido o fato gerador ao final de cada trimestre, sendo esse o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

**Decadência: Aplicação do artigo 173, I, do CTN - lançamento (aplicação ao PIS/COFINS/IRPJ/IRRF e CSLL)** – Alegação do impugnante: Para o PIS e para a COFINS, cuja apuração é mensal, o exercício seguinte seria o próximo mês, estando abrangidos pela decadência os períodos de janeiro de 2008 a julho de 2008 e para o IRPJ, IRRF e CSLL, o prazo decadencial se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte (considerando-se a improvável superação do fato de que no ano de 2008 a apuração era trimestral, nos exatos termos acima delineados) a nesse caso a decadência iniciaria no primeiro dia do exercício seguinte.

**Cerceamento de defesa. Devido processo legal administrativo –** Alegação do impugnante: Utilizando como fundamentação o art. 5º, LIV e LV da Constituição Federal, afirma que não lhe foi assegurado o direito ao contraditório e à ampla defesa uma vez que o auto de infração foi lavrado com fundamento em depósitos bancários, não havendo a apresentação de planilhas que discriminassem, um a um, os valores utilizados como omissão de receita. Não foi comprovado o ingresso dos valores na conta da empresa. Há processo judicial pelo não recebimento de receitas da prestação de serviços para a Claro (informa o nº do processo). É possível verificar a existência de cerceamento de defesa com violação ao devido processo legal, uma vez que o lançamento não descreve claramente as razões fáticas e jurídicas da exigência de suposta diferença de tributo.

**Omissão de receitas / presunção de omissão de receitas - receitas não escrituradas** – Alegação do impugnante: A autoridade administrativa lavrou auto de infração tendo, exclusivamente, por supedâneo, a mera presunção, sem demonstrar, cabalmente, como era de sua competência, os elementos que compõem o fato tributário. Não é preciso muito esforço para se aferir que todas as notas fiscais que interessarem ao presente caso, deveriam constar dos presentes autos, sob pena de imprestabilidade da prova e absurda presunção. Ainda

que assim não seja, também resta evidente a necessidade de realização de perícia. Não houve a efetiva comprovação no tocante aos extratos bancários, bem como relativamente à emissão de notas calçadas, uma vez que a fiscalização pautou-se na escrita do próprio contribuinte.

**Omissão de receitas / receitas não-escrituradas / e o conceito constitucional de renda** Alegação do impugnante: Para a apuração de renda (no sentido do artigo 43 do CTN, como aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica), pesam preponderantemente o confronto entre entradas e despesas, ambas devidamente identificadas. No Relatório Fiscal integrante do Auto de Infração, o Sr. Fiscal autuante não disfarça o fato de ter se esquecido das despesas, pois, em nenhum momento, faz alusão a elas. Assim, como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, a que se reporta o artigo 43 do Código Tributário Nacional, deve ser efetiva, não há margem para manutenção do lançamento. Também requer a realização de prova pericial.

**Da tributação reflexa – Alegação do impugnante:** Reconhecida a improcedência do lançamento sobre o IRPJ também serão indevidos os lançamento sobre o PIS, COFINS e CSLL.

**Presunção de omissão de receitas - PIS/ COFINS/CSLL/INSS- SIMPLES/ - falta de previsão legal** Alegação do impugnante: No presente caso, a autoridade administrativa lavrou auto de infração tendo, exclusivamente, por supedâneo, a mera presunção, com fulcro no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996. A presunção, por falta de previsão legal, não pode ser estendida para a tributação do PIS, COFINS, CSLL e dos demais tributos. A presunção, para efeitos de apuração de eventual omissão de renda, é permitida apenas para apuração do imposto sobre a renda. Para comprovar a falta de previsão legal, cabe esclarecer que somente com o advento da Medida Provisória n. 449/2008, art. 24, criou-se a discutível possibilidade de se tributar, mediante presunção, eventual omissão de receita, com base em depósito bancário, para as contribuições sociais. Portanto, de rigor a insubsistência do Auto de Infração lavrado quanto ao PIS, COFINS, CSLL e INSS, por falta de previsão legal para presunção de omissão de receitas.

**Do aumento da base de cálculo da COFINS e do PIS -** Alegação do impugnante: A partir do mês de competência janeiro de 1999, por força da edição das Leis 9.715/98 e 9.718/98, as receitas operacionais passaram a compor a base de cálculo da COFINS e do PIS. Os artigos 3º e 8º da Lei nº 9.718/98, não apenas modificaram a base de cálculo da COFINS, como também elevaram indevidamente a alíquota de 2% para 3%. Houve alteração da base de cálculo da contribuição (passando de faturamento para receita bruta), sem a necessária alteração do art. 195 da Constituição Federal por Emenda Constitucional. Apenas com a edição da Emenda Constitucional nº 20, de 16/12/98, foi acrescentada a expressão “receita” como forma de custeio da Seguridade Social. A

*emenda Constitucional nº 20, de 16/12/98, não tem força para convalidar o art. 3º da Lei nº 9.718/98. Deve ser reconhecido o direito da impugnante de recolher o Cofins cobrado nos moldes previstos na Lei Complementar 70/91. Caso seja necessário, desde já requererse a realização da competente perícia técnico contábil para a correta aferição dos valores devidos.*

**Lei Complementar x Lei Ordinária - Alegação do impugnante:** O art. 8º da Lei nº. 9.718/98, elevou a alíquota da COFINS de 2% para 3%, em relação aos fatos geradores que viessem a ocorrer a partir de fevereiro de 1999. A alíquota de 2% estava prevista no art. 2º da Lei Complementar nº. 70, DOU de 31.12.91. Pode-se dizer que a elevação de alíquota não tem validade alguma, em face do princípio da hierarquia das leis, nos termos do art. 59 da Constituição Federal.

**Da indevida inclusão do ISS e do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS - Alegação do impugnante:** O Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que o ICMS e o ISS não podem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre o faturamento das empresas (conforme previsão das Leis Complementares 07/70 e 70/91). Tal assertiva reside no fato de que o valor do ICMS apenas transita pelo caixa das empresas, o qual, uma vez arrecadado, haverá de ser repassado aos cofres dos Estados.

**Das disposições específicas ao PIS - Alegação do impugnante:** Quanto ao mérito, o lançamento também não procede, uma vez que o Sr. Agente Fiscal tomou como base de cálculo o valor do mês anterior à ocorrência do fato gerador, desrespeitando, portanto, o comando do art. 6º, parágrafo único da Lei Complementar 7/70, que dispõe que a base de cálculo a ser adotada para os fatos geradores da contribuição ao PIS é o faturamento do sexto mês anterior. A Lei Complementar nº 7/70, determinou que as empresas comerciais e industriais (como é o caso da Impugnante) contribuíssem a tal programa mediante a aplicação da alíquota de 0,5% (posteriormente elevada para 0,75% pela Lei Complementar nº 17/73) sobre o faturamento verificado no sexto mês anterior ao mês da ocorrência do fato gerador, à vista do disposto no seu artigo 3º, alínea "b", e artigo 6º, parágrafo único. O fato gerador, que se materializa mensalmente, não se confunde com o conceito de base de cálculo. Com a edição da legislação superveniente à Lei Complementar instituidora do PIS, notadamente a Lei Federal nº 7.799/89, bem como os Decretos-lei nº 2.445/88 e nº 2.449/88, os conceitos de fato gerador e base de cálculo, até então distintos, passaram a fundir-se, daí a verdadeira confusão jurídica até hoje reinante. A Lei ordinária não pode alterar a base de cálculo do PIS, que é expressamente prevista por Lei Complementar, restando a matéria relativa a prazo de recolhimento e indexação da contribuição sujeita a regulamentação por Lei Ordinária.

**Dos juros - Alegação do impugnante:** A incidência da TAXA SELIC sobre o suposto débito apontado no auto também não

encontra respaldo jurídico. O caráter estritamente remuneratório da TAXA SELIC não permite sua utilização para qualquer outra finalidade que não seja remunerar o capital alheio, não se prestando para a indenização objetivada nos juros moratórios. Assim, também por este motivo, qualquer exigência de juros em descompasso com as disposições constantes do artigo 161 do CTN são totalmente improcedentes.

**Da multa confiscatória aplicada - Alegação do impugnante:** As multas aplicadas, no auto de infração, ofendem aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 5º, inciso LIV) e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal. Ao menos, há de se reduzir a multa de 150% para 75%, uma vez que não se justifica a aplicação de multa qualificada por força de omissão de receitas relativas aos depósitos bancários. Em momento algum há de se entender que o simples fato de se omitir receitas supostamente alegadas pelo fisco como tributáveis justifica a alegação de dolo e fraude, capaz de se impor uma multa de 150%. Em tais condições, forçosa, ao menos, a redução da multa imputada para o patamar de 75%, eis que: i) a simples omissão de receitas não justifica o agravamento; ii) não houve a capitulação e descrição da atividade dolosa; iii) o simples fato de prestar informações que não são acolhidas pelo Fisco não comporta o agravamento; iv) a tributação por força de extratos bancários não impõe o agravamento de multa.

**Da não incidência de juros sobre a multa - Alegação do impugnante:** Não existe previsão legal para a incidência dos juros sobre a multa, o que contraria o disposto no art. 97, V, do CTN, bem como o disposto no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

**Do pedido do impugnante - Rechaçados os argumentos do Sr. Fiscal autuante, resta demonstrada a insubsistência do auto de infração ora impugnado, razão pelo qual requer a improcedência do lançamento de IRPJ e reflexos lavrados, por sua manifesta inconsistência fática e jurídica, especialmente no tocante à existência de nulidades, bem como, para que seja ao menos reduzida a multa, nos exatos termos acima solicitados.**

Examinadas as razões de defesa a DRJ de origem julgou improcedente a impugnação.

Irresignada, a interessada interpôs recurso voluntário onde reproduz, em síntese, as mesmas razões expostas na impugnação ao lançamento (fl. 415 e ss.).

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

### **1) DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO**

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

## 2) DA PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Alega a recorrente ter havido cerceamento do direito de defesa uma vez que o lançamento tributário foi realizado com base em depósitos bancários, sem que fossem indicados pela fiscalização, um a um, os ingressos tidos como omissão de receitas.

Não assiste razão à defesa. Primeiramente deve-se esclarecer que o lançamento tributário não foi efetuado com base em presunção de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, e sim por omissão de receita com base em prova direta, qual seja, as notas-fiscais emitidas pela ora recorrente em razão da prestação de serviços à BCP S/A (fl. 99 e ss.), cuja respectiva receita não foi informada em DIPJ. A relação de depósitos efetuados pela BCP S/A (fls. 97/98) veio apenas corroborar a acusação de omissão de receitas.

Ademais, a interessada impugnou a acusação fiscal e recorreu da decisão de primeiro grau em peças que ocupam nada menos do que 55 páginas, demonstrando assim haver bem compreendido as infrações que lhe foram imputadas.

Isso posto, voto por rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

## 3) DA OMISSÃO DE RECEITAS

O auditor acusa a contribuinte de haver cometido as seguintes infrações à legislação tributária:

- a) omissão de receita, relativamente aos anos de 2008 e 2009, em razão de não haver informado nas respectivas DIPJs as receitas auferidas com prestação de serviços. Sobre os tributos assim exigidos impôs multa qualificada, pelo evidente intuito de fraude;
- b) omissão de receita, no ano de 2008, em virtude de haver informado receitas na DIPJ mas não declarado os tributos devidos em DCTF. Não houve qualificação da multa de ofício.

Logo de início é preciso destacar que a infração descrita em no item “b”, acima, não pode ser qualificada como omissão de receita, uma vez que as receitas ali referidas foram informadas na DIPJ/2009, no montante de R\$ 10.001,01 para cada um dos quatro trimestres de 2008.

Em verdade, trata-se de mera divergência entre o valor dos tributos informados na DIPJ e o valor informado em DCTF, conforme reconhecido pela própria autoridade fiscal (vide o primeiro demonstrativo da fl. 262). E como na DCTF não se declara receitas, mas apenas os tributos devidos, não há que se falar em omissão de receitas relativamente a essa declaração. Ademais, conforme extratos contidos na decisão da DRJ de origem (fls. 376/377), os tributos decorrentes dessas receitas, apesar de não informados em DCTF, foram recolhidos.

Isso posto, deve-se afastar integralmente a parcela do lançamento aludida no item “b”, retro.

Quanto à infração mencionada no item “a”, está cabalmente comprovada a sua ocorrência. De fato, apesar de haver emitido notas fiscais de prestação de serviços em favor de BCP S/A, a contribuinte omitiu de suas DIPJs referentes aos anos de 2008 e 2009 a quase totalidade das respectivas receitas.

Diz-se a “quase totalidade” porque, como visto anteriormente, em relação ao ano de 2008 a contribuinte declarou na DIPJ haver auferido em cada trimestre receitas no montante de R\$ 10.001,01. E não há nenhum elemento presente nos autos que autorize concluir que a receita declarada na DIPJ não seja fruto da prestação de serviços à BCP S/A.

Quanto às receitas não informadas nas DIPJs é de se dizer que, ao contrário do alegado pela recorrente, a infração não decorre de presunção e sim de prova direta. De fato, o ilícito é diretamente verificado pelo simples cotejo entre: (i) o montante das receitas presentes nas notas fiscais emitidas pela própria contribuinte (vide NFs à fl. 99 e ss.), e; (ii) o montante das receitas oferecidas à tributação na DIPJ/2009 (fl. 12 e ss.) e na DIPJ/2010 (fl. 28 e ss.).

Também não socorre à recorrente a alegação de que a autoridade fiscal não levou em consideração as despesas incorridas pela empresa, infringindo assim o conceito constitucional de renda.

É que o lançamento levou em conta a forma de tributação eleita pela própria contribuinte, qual seja, o lucro presumido. E nessa sistemática as despesas são, sim, levadas em consideração no coeficiente de presunção que, no caso de prestação de serviços, é de 32%. Em outras palavras, supõem-se que a contribuinte incorreu em custos e despesas equivalentes a 68% de suas receitas.

Deve-se também rejeitar o argumento da recorrente segundo o qual inexiste previsão em lei para tributação reflexa do PIS, Cofins e CSLL a partir de omissão de receita apurada no lançamento do IRPJ. De fato, o art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 prescreve o seguinte:

*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.*

(...)

*§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.*

(...)

#### 4) DA CONDUTA DOLOSA

A questão acerca do dolo da contribuinte quanto à prática da omissão de receita na prestação de serviços à BCP S/A é pressuposto para o exame da qualificação da multa de ofício e da decadência.

Pois bem, como visto no item anterior deste voto, restou cabalmente comprovada a omissão de receitas uma vez que o montante das receitas informadas nas DIPJs é inferior ao montante das receitas registradas nas notas fiscais de prestação de serviços emitidas à BCP S/A, conforme demonstrativo abaixo:

Período	Receita Registrada nas NFs	Receita Declarada nas DIPJs	Diferença
1º Trim. 2008	376.531,33	10.001,01	366.530,32
2º Trim. 2008	327.717,00	10.001,01	317.715,99
3º Trim. 2008	684.174,00	10.001,01	674.172,99
4º Trim. 2008	486.410,00	10.001,01	476.408,99
<b>Total de 2008</b>	<b>1.874.832,33</b>	<b>40.004,04</b>	<b>1.834.828,29</b>
1º Trim. 2009	448.655,00	0,00	448.655,00
2º Trim. 2009	648.371,00	0,00	648.371,00
3º Trim. 2009	635.286,00	0,00	635.286,00
4º Trim. 2009	161.337,00	0,00	161.337,00
<b>Total de 2009</b>	<b>1.893.649,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1.893.649,00</b>

Como se vê acima, relativamente ao ano de 2008 a contribuinte informou ao Fisco irrigários 2,13% do total das receitas auferidas com a prestação de serviços. Em relação a 2009 a situação é ainda pior, já que a ora recorrente informou ao Fisco não haver auferido receita alguma.

Ademais, tal conduta omissiva foi praticada em todos os trimestres dos anos de 2008 e 2009 (recorrência), e os valores omitidos são expressivos quando comparados aos valores declarados (relevância).

Pelo acima exposto, provado está, para além de qualquer dúvida razoável, que a conduta da contribuinte não foi fruto de mero erro contábil ou de negligência, mas sim de sua vontade livre e consciente de fraudar o Erário Público (dolo).

## 5) DA ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA

Alega a defesa terem sido alcançados pelo decurso do prazo decadencial os créditos tributários do IRPJ, PIS, Cofins e CSLL relativos aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a agosto de 2008, haja vista que somente foi cientificada do auto de infração em agosto de 2013 (AR à fl. 276).

Não assiste razão à recorrente. Como a infração foi fruto de conduta dolosa, a termo inicial da contagem do prazo decadencial de cinco anos é aquele previsto no abaixo transscrito art. 173, I, do CTN, e não o aludido no art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal.

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*(...)*

Por outro lado, ao contrário do alegado pela defesa, exercício seguinte é o ano civil seguinte, e não o mês ou o trimestre seguinte à ocorrência do fato gerador. De fato, a duração do “exercício” encontra-se estabelecida no art. 34 da Lei nº 4.320/64, *in verbis*:

*Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.*

(...)

Isso posto, para o fato gerador mensal mais antigo, qual seja, o mês de janeiro de 2008, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2009 e se encerraria em 31/12/2013. Entretanto o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo antes desta data, em 13/08/2013.

## 6) DAS ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI

Como é cediço, este Colegiado não detém competência para apreciar argumento que tenha por base a inconstitucionalidade de lei, conforme disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

(...)

Ressalte-se que o acima exposto vale, inclusive, para as arguições indiretas de inconstitucionalidade de lei, como é o caso das alegações de ilegalidade de lei ordinária frente ao CTN, já que tais questões somente podem ser decididas frente ao disposto no art. 146, III, da Lei Maior.

Dito isso, não serão aqui apreciadas as seguintes questões suscitadas pela defesa, haja vista questionarem direta ou indiretamente a constitucionalidade de lei:

- a) elevação da base de cálculo do PIS/Cofins;
- b) elevação da alíquota da Cofins por lei ordinária;
- c) inclusão do ISS e do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins;
- d) semestralidade do PIS, revogada pela Lei nº 9.715/98;
- e) cálculo dos juros de mora com base na taxa Selic;
- f) multa confiscatória.

## 7) Da Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Afirma a recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Também aqui não assiste razão à defesa. Isso porque a multa de ofício é parte integrante do crédito tributário, sobre o qual incidem os juros de mora. É o que estabelece o art. 161 do CTN, *in verbis*:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é*

Documento assinado digitalmente conforme  
acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante  
Autenticado digitalmente em 18/02/2016 por MARCELO CUBA NETTO, Assinado digitalmente em 18/02/2016 p  
or MARCELO CUBA NETTO

Impresso em 22/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

(...)

Esse é também o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme de observa na abaixo transcrita ementa ao AgRg no REsp 1335688/PR (DJ de 10/12/2012):

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

1. *Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

2. *Agravo regimental não provido.*

Embora essa decisão não possua efeito vinculante perante esse Conselho, é importante ressaltar que o STJ vem reiteradamente admitindo a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício em decisões proferidas por ambas as Turmas de sua Primeira Seção.

Da mesma forma, é pacífica a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que é cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conforme acórdãos nºs 9101-00.539, 9101-001.474, 9101-001.657, 9303-002.399, 9303-002.400 e 9101-001.678.

## 8) CONCLUSÃO

Tendo em vista todo o exposto, voto por indeferir a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário para eximir o sujeito passivo da exigência do IRPJ, PIS, Cofins e CSLL correspondente à receita informada na DIPJ/2009 (item 0002 do auto de infração).

*(documento assinado digitalmente)*  
Marcelo Cuba Netto

CÓPIA