ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10980.001682/2005-58

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

Processo nº	10980.001682/2005-58
Recurso nº	Embargos
Acórdão nº	**1401-002.965 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	17 de outubro de 2018
Matéria	EMBARGOS DE DECLARAÇÃO
Embargante	FAZENDA NACIONAL
Interessado	J W. W. SERVIÇOS DE CONCRETO LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE APOSIÇÃO DE ASSINATURA NO RECURSO. SANEAMENTO POSSÍVEL. PRINCÍPIO DA INFORMALIDADE.

Comprovada a falta de assinatura no recurso de ofício, cabível o saneamento em sede de resolução e em face do princípio da Informalidade. Omissão suprida.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. SUPRIMENTO.

Constatando-se a omissão no acórdão embargado quanto à não análise do recurso de ofício, acolhem-se os embargos apresentados suprindo a omissão apontada com a apreciação do recurso necessário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer dos embargos para suprir as omissões em relação à falta assinatura do recurso de ofício, já sanada, e à falta de apreciação do recurso de ofício, não acolhendo o recurso em relação à alegada mudança de critério de julgamento.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Sergio Abelson (suplente convocado), Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Luiz Augusto de Souza e Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de embargos de declaração manejados pela PGFN no sentido de rever alguns pontos do acórdão do recurso voluntário que deu parcial provimento ao recurso voluntário manejado pelo recorrente.

Iniciado o julgamento pela anterior turma julgadora, este foi convertido em diligência a fim de que fosse saneado o recurso voluntário apresentado em razão da alegação, por parte da PGFN, de que o recurso estaria deserto em função da não constar a assinatura do representante legal da empresa. Na própria sessão que determinou o saneamento já ficou decidido que este tipo de falha poderia ser superado tendo em vista a informalidade que rege o processo administrativo.

Assim, cabe-nos no prosseguimento deste julgamento, analisar os demais pontos alegados pela PGFN em seus embargos.

Passemos, neste sentido, com a devida *venia* dos colegas de turma, a transcrever o circunstanciado relatório apresentado quando da conversão do julgamento.

> **DO LANÇAMENTO**
>
> Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada, foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ, Contribuição para o Programa de Integração Social PIS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social Cofins e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSL, os quais relatam-se a seguir.
>
> **Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ**
>
> O Auto de Infração do IRPJ (fls. 472 a 485) exige o recolhimento de R$ 302.287,85 de imposto, R$ 453.431,73 de multa de ofício prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96, além dos encargos legais.
>
> A exigência resulta do arbitramento do lucro que se faz em virtude de que a contribuinte, estando autorizado a optar pela tributação com base no Lucro Presumido, deixou de cumprir as obrigações acessórias relativas a sua determinação, em relação aos seguintes fatos: Inexistência de escrituração contábil ou Livro Caixa, tendo como base legal o art. 47, III, da Lei 8.981/95 e art. 530, III, do RIR/1999 – Decreto 3.000/1999, e a base de cálculo foi

apurada pela omissão de receita caracterizada por depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada – enquadramento legal: arts. 27, I e 42, da Lei 9.430/1996 e arts. 532 e 537, do RIR/1999.

Contribuição para o Programa de Integração Social PIS

O Auto de Infração do PIS (fls. 486 a 496) exige o recolhimento de R$ 95.765,09 de contribuição, R$ 143.647,53 de multa de ofício prevista no art. 86, § 1º, da Lei 7.450/85; art. 2º da Lei 7.683/1988; e art. 44, II, da Lei 9.430/1996, além dos encargos legais.

A exigência resulta da omissão de receita apuração reflexa caracterizada por depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada enquadramento legal:

arts. 1º e 3º, da Lei Complementar 7/70, art. 24, § 2º, da Lei 9.249/95, arts. 2º, I, 8º, I e 9º, da Lei 9.715/98, e arts. 2º e 3º, da Lei 9.718/98.

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins

O Auto de Infração da Cofins (fls. 497 a 507) exige o recolhimento de R$ 441.993,33 de contribuição, R$ 662.989,89 de multa de ofício prevista no art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar 70/91; e art. 44, II, da Lei 9.430/96, além dos encargos legais.

A exigência resulta da omissão de receita apuração reflexa caracterizada por depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada enquadramento legal:

art. 1º, da Lei Complementar 70/91; art. 24, § 2º, da Lei 9.249/95; arts. 2º, 3º e 8º, a Lei 9.718/98, com as alterações da Media Provisória 1.807/99 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória 1.858/99 e suas reedições.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

O Auto de Infração da CSL (fls. 508 a 519) exige o recolhimento de R$ 167.992,59 de contribuição, R$ 251.988,86 de multa de ofício prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96, além dos encargos legais.

A exigência resulta da omissão de receita apuração reflexa caracterizada por depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada enquadramento legal:

art. 2º e §§, da Lei 7.689/88, arts. 19 e 24, da Lei 9.249/1995, art. 29, da Lei 9.430/96, art. 6º da Medida Provisória 1.807/99 e reedições, com alterações do art. 6º da Medida Provisória 1.858/99 e reedições.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada em 28/02/2005, a interessada apresentou tempestivamente, em30/03/2005, a impugnação de fls. 524 a 533, trazendo as alegações a seguir, em síntese.

Inicialmente levanta a preliminar de decadência do crédito constituído, para os fatos geradores do ano de 1.999, já que o imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como as contribuições do PIS, Cofins e CSL, comportam lançamento por homologação, e que o prazo expira passados 05 anos da ocorrência do fato gerador, conforme art. 150, § 4º, do CTN.

Complementa, que a tributação dos seus resultados baseava no lucro presumido, com fatos geradores trimestrais, o que não altera com a imposição feita pela fiscalização do lucro arbitrado, que segue a mesma regra. Que os fatos geradores se encerram em março, junho, setembro e outubro de cada ano, e que relativamente ao IRPJ e CSL não mais poderiam ser revisados os ocorridos no ano-calendário de 1999.

Quanto ao Pis e a Cofins, por ter fato gerador mensal já ocorreu a homologação tácita relativo aos meses de janeiro de 1999 a janeiro de 2000.

Argúi a nulidade do lançamento pela indevida opção pelo lucro arbitrado feita pela fiscalização sem obediência a opção da empresa pelo lucro presumido, em razão de que pela legislação de regência preenchia todos os requisitos por tal tributação. Assim, se eventualmente fosse apurado omissão de receita, não poderia ter sido alterado a modalidade de tributação.

Aduz, a fiscalização não afirmou com precisão o motivo do arbitramento, mas, pelo que se depreende do que consta da folha de continuação do auto de infração o motivo foi *"inexistência de escrituração contábil ou Livro Caixa"*. Que a alegação tem a ver com a afirmativa contida no Termo de Verificação Fiscal, do boletim de ocorrência nº 00095/2002444 – Comunicação Não Delituosa do Departamento da Polícia Civil – Divisão Policial da Capital, da Cidade de Curitiba PR, no qual é comunicado a perda de documentos contábeis e fiscais em função de chuva uma vez que os mesmos estavam em um container.

Complementa, que a destruição dos livros e documentos fiscais dos anos de 1999 a 2001 ocorreu depois de terem sido apresentadas as declarações de rendimentos ou de ajuste do imposto de renda, o que torna definitiva a opção, sendo de se acolher como válida a opção pela forma de tributação com base no lucro presumido.

Alega que o lançamento é nulo em razão da adoção pela fiscalização de sistemática inadequada, considerando como omissão de receitas a totalidade dos valores levados a crédito das contas bancárias, por ofensa ao art. 42 da Lei nº 9.430/1996, sem considerar o seu § 3º que determina que os créditos devem ser analisados individualizadamente, e que não serão considerados os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica. Que não houve o expurgo necessário, nem sequer foram considerados os valores relativos a créditos de descontos de duplicatas, de

cheques devolvidos e outros assemelhados que não podem representar qualquer forma de receita.

Reclama de cerceamento ao direito de defesa pela retenção, pela fiscalização, dos extratos bancários sem deixar cópia com a empresa, que necessita delas para sua defesa.

Que está solicitando cópia integral do processo para que possa obter os documentos que não possui para elaborar com eficiência sua defesa, bem como para suprir as indicações feitas nas peças fiscais que menciona simplesmente fls., sem indicar qual folha corresponde, visando uma conexão entre os fatos mencionados na exigência fiscal e os documentos constantes do processo.

Argumenta que a fiscalização equivocou ao entender que seria aplicável a multa qualificada de 150%. A descrição dos fatos que levaram o agente fiscal a tal conclusão é descaracterizada para tal, tanto que ao fazer a qualificação adotou três artigos diferentes da Lei nº 4.502/1964, citando os artigos 71, 72 e 73. Que houve declaração inexata, caracterizada pela diferença entre os valores das operações e os valores informados na DIRPJ.

Diz, que a jurisprudência administrativa e judicial tem afastado a multa qualificada nos casos de lançamentos em que a omissão de receita decorre de presunção, seja ela presunção legal ou presunção simples.

Conforme Despacho de fl. 537 retornou o processo a delegacia de origem para as providências a seguir discriminadas:

a) que o arbitramento do lucro foi efetuado no percentual de 9,6% referente à venda de mercadorias, tendo por base exclusivamente às receitas omitidas resultantes dos depósitos bancários e ainda compensando os valores apurados com base nas receitas declaradas, que não foram tributadas pelo lucro arbitrado;

b) que as receitas informadas pela interessada são exclusivamente de prestação de serviços, devendo o arbitramento do lucro ser efetuado no percentual a elas correspondentes;

c) que a mesma sorte deve ter a receita omitida, salvo prova da execução preponderante de atividade comercial e d) o disposto no art.18, § 3º do Decreto nº 70.235/1972, com a redação do art. 1º da Lei nº 8.748/1993, retorne ao Sefis da DRF em Curitiba – PR, para a correta apuração do lucro arbitrado, inclusive especificando e tributando separadamente a receita bruta conhecida – informada pela interessada – e a receita omitida, reintimando a interessada e reabrindo-lhe o prazo de impugnação.

Consta às fls. 543 a 546 Termo de Verificação Fiscal Complementar, em que descreve a Segregação da Receita da Contribuinte.

DO LANÇAMENTO COMPLEMENTAR

Em decorrência foi lavrado o Auto de Infração Complementar de fls. 547 a 562 para o IRPJ que exige o montante de R$ 1.142.133,62 de imposto, R$ 1.713.200,41 de multa de ofício prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996.

A exigência resulta do arbitramento do lucro que se faz em virtude de que a contribuinte, sujeito a tributação com base no Lucro Presumido, não possui escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, fato este, por ele declarado conforme docs. Fls. 160 e 161, tendo como enquadramento legal o art. 47, I, da Lei nº 8.981/1995 e art. 530, I, do RIR/1999 – Decreto nº 3.000/1999, e a base de cálculo foi apurada pela omissão de receita caracterizada por depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada – enquadramento legal: arts. 27, I e 42, da Lei nº 9.430/1996 e arts. 532 e 537, do RIR/1999, e pela Receitas Operacionais – Prestação de Serviços Gerais, valor apurado conforme declarado na planilha de fls. 423 a 438, com infração ao art. 532 do RIR/1999.

DA IMPUGNAÇÃO COMPLEMENTAR

Por não ter sido encontrada em seu domicílio fiscal, constante do cadastro da Secretaria da Receita Federal, quando procurada para ciência pessoal, conforme relatado à fl. 564, a contribuinte foi cientificada do lançamento pelo edital nº 53/2005 (fls. 566), afixado em 06/09/2005 na Portaria da Delegacia da Receita Federal em Curitiba, e apresentou a impugnação de fls. 573 a 596, instruída com os documentos de fls. 597/1225.

Em síntese, são as razões alegadas pela autuada na impugnação apresentada.

Que a fiscalização, sob o argumento de que no primeiro auto de infração não foram segregadas as receitas declaradas pela contribuinte e receitas omitidas, adotou bases de cálculos distintas entre o primeiro e o segundo lançamento, capitulando a infração em dispositivos legais distintos, não se tratando de lançamento complementar, mas sim um novo lançamento sobre o mesmo fato gerador relacionado com omissão de receita caracterizado por depósitos bancários sem comprovação de origem.

Transcrevendo o art. 145 e incisos do CTN, alega, que o primeiro lançamento foi regularmente cientificado ao sujeito passivo e, tendo sido impugnado o lançamento este não poderia ter sido alterado antes do julgamento da impugnação interposta. Que a presente exigência só pode estar estribada no art.145, inc. III, do CTN, que trata da autorização para alteração do primeiro lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, com o amparo no art. 149, IX, do mesmo dispositivo legal.

Aduz que a fiscalização aplicou a multa qualificada de 150%, nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, por entender que estaria caracterizado o

intuito de fraude em virtude de existência de depósitos bancários sem comprovação de origem e apresentação de declaração com valor zero.

Sustenta que a apresentação da DIPJ não tem qualquer implicação com o fato gerador da obrigação principal e, tendo em vista que os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, dizem respeito à ocorrência do fato gerador, o simples descumprimento de obrigação acessória não pode ser conceituado como evidente intuito de fraude. Que a alegada apresentação da declaração de rendimentos ou DIPJ com valor menor ou até sem valor não é motivo suficiente para presumir a ocorrência de dolo, fraude ou conluio, porquanto, para que a reincidência possa ser caracterizada como agravante ou intenção de esconder o fato gerador, há necessidade de disposição expressa em lei.

Complementa que adoção de qualquer outro entendimento diferente do exposto, representa uma presunção sobre presunção, posto que os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, não deixa qualquer margem a dúvida de que a sonegação, fraude ou conluio está vinculado, única e exclusivamente, à ocorrência do fato gerador da obrigação principal e não tem qualquer relação com descumprimento de obrigações acessórias. Que a jurisprudência tem sido trilhada no sentido de que, nos casos de exigência de tributos e contribuições fundadas em presunções, não comporta a aplicação de multa qualificada.

Levanta preliminar de decadência de constituição do crédito tributário relativo aos tributos e contribuições, com fato gerador trimestral, correspondente aos 1º e 2º trimestre do ano-calendário de 1999 e, nos casos de contribuições com fato gerador mensal, os fatos geradores ocorridos até dia 31 de agosto de 1999, aduzindo tratar de modalidade de lançamento por homologação porque cabe ao sujeito passivo calcular o imposto e recolher nos prazos legais, independentemente de qualquer intimação da autoridade administrativa e de que não tenha efetuado qualquer recolhimento.

No mérito reitera, inicialmente, os argumentos expendidos na impugnação apresentada para o primeiro lançamento.

Aduz que o arbitramento de lucro com base na receita bruta decorreu da inexistência de livro Caixa e de escrituração contábil, mas, que sempre escriturou o primeiro conforme devidamente informado nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica apresentadas nos respectivos anos-calendário, e que a hipótese dos autos é de falta de entrega e não a inexistência do livro Caixa.

Complementa que a fiscalização não poderia deixar de examinar as informações prestadas na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica onde está devidamente registrada a escrituração do livro Caixa. Que conforme relatado no Boletim de Ocorrência expedido pela Secretaria da Segurança Pública do Estado do Paraná, o livro Caixa foi inteiramente danificado, impossibilitando a sua entrega.

Reclama que a autoridade lançadora reconheceu que a destruição dos livros e documentos fiscais dos anos de 1999 a 2001 ocorreu depois de terem sido apresentas as declarações de rendimentos, e que, portanto, a opção pelo lucro presumido foi definitiva e inexistindo prova da imprestabilidade das declarações apresentadas, não é licito ao fisco desprezar a opção e impor a tributação com base no lucro arbitrado.

Argúi que o art. 24 da Lei nº 9.249/1995 é taxativa e não comporta outra interpretação quando determina que verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida à pessoa jurídica no período a que corresponder a omissão.

Alega, a interessada, que a atividade desenvolvida pela empresa é a de fornecimento de argamassa para concreto nas obras de construção civil, adquirindo no mercado as matérias primas, que são colocadas em caminhões próprios chamados de betoneira que vai misturando os ingredientes no trajeto até o local da obra. Que as notas fiscais anexadas comprovam as compras de matéria prima e a DIPJ regularmente apresentadas nos anos-calendário de 2000 e 2001 registram as aquisições daquelas mercadorias.

Que esses dados não permitem a suspeita levantada pela autoridade fiscal no sentido de que a autuada seja uma empresa prestadora exclusiva de serviços gerais.

Argumenta que o preenchimento do formulário anexado as fls. 425 a 442 deu em virtude do cumprimento de normas que regem a tributação pelo ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, entretanto, para fins de opção pelo lucro presumido, a legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica determina que se o empreiteiro ou subempreiteiro de construção civil entrar com qualquer mercadoria, não está obrigada à tributação com base no lucro real e, por exclusão, pode optar pela tributação com base no lucro presumido. Que em se tratando de uma pessoa jurídica que presta serviços com o fornecimento de materiais a sua atividade enquadra na hipótese previsto no Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 06/1997, não podendo subsistir dúvida de que tinha direito à opção pelo lucro presumido com a aplicação do coeficiente de 8%.

Questiona o levantamento feito pela fiscalização que teria cometido inúmeros erros na apuração da base de cálculo, indicando valores que tem origem em transferências entre agências bancárias, créditos de títulos, liquidação de cobrança. Que foram somados todos os créditos, inclusive de valores inferiores a R$ 12.000,00, individualmente, descumprindo o disposto no art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/1996, representando dupla tributação de uma mesma parcela.

Diz, que os créditos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa jurídica sequer deveria ser objeto de intimação para comprovação posto que a lei de regência já manda que não sejam considerados. Que os créditos de títulos e liquidação de cobrança têm origem nas duplicatas

vinculada as Notas Fiscais de Prestação de Serviços, correspondentes as vendas não realizadas no período ou na data do crédito de cobrança. Que, salvo prova em contrário, as duplicatas cobradas não podem ser consideradas como receitas omitidas ou não comprovadas.

Aduz que devem ser expurgados os valores que a própria fiscalização identificou as respectivas origens (elabora demonstrativo), e que o montante de depósitos bancários não comprovados devem ser reduzidos de R$ 15.734.614,32 para R$ 2.858.854,29, bem como as bases de cálculos das parcelas declaradas na DIPJ que já foram regularmente tributadas e que estão devidamente atestados pela autoridade fiscalizadora nos Demonstrativos de Apuração de Crédito Tributário anexos aos Autos de Infração, totalizando R$ 495.083,35.

DA DECISÃO DA DRJ E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 24/08/2006, acordou a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares argüidas, sendo a primeira do lançamento complementar e a segunda da decadência. No tocante ao mérito em discussão julgou o lançamento parcialmente procedente, reduzindo a multa de 150% para 75% para as receitas declaradas e determinou os valores de IRPJ, PIS, Cofins e de CSL, definindo o percentual de multa para os respectivos valores, conforme segue:

Em referência ao lançamento complementar, se constatadas incorreções e inexatidões em exames posteriores ao lançamento principal, é legitimo ao fisco efetuar o novo lançamento em complemento ao principal desde que o procedimento tenha sido realizado dentro do prazo decadencial;

No tocante à preliminar de decadência, inexistindo pagamento, tem o fisco, o direito de constituir o crédito tributário, que poderá ser exercido no lapso de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado;

Quanto à decadência da contribuições, rege-se por lei específica (Lei nº 8.212/1991) em obediência ao disposto no parágrafo 4º, do art. 150 do Código Tributário Nacional. O prazo decadencial das é de 10 anos;

No que tange o arbitramento do lucro, esta sujeito o contribuinte que deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro caixa, quando optante pela apuração do lucro presumido;

Omissas as receitas, é autorizado ao fisco, com fulcro na Lei 9.430/1996, em seu art. 42, presumir a omissão de receita com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações;

Por fim, a multa qualificada caracterizar-se-á ao momento da comprovação do contribuinte que, intencionalmente, deixar de recolher os tributos;

Portanto, resta decidido que será mantido os valores de R$ 544.702,70 e R$ 899.718,76, de IRPJ, R$ 34.436,73 e R$ 61.328,36, de PIS, R$ 158.938,74 e R$ 283.054,59, de Cofins, R$ 61.585,58 e R$ 106.407,11 de CSL, bem como as multas de 75%, para o primeiro valor e 150%, para segundo valor de cada tributo, respectivamente.

Em 18/12/2006, a contribuinte toma conhecimento da referida decisão supracitada. Em 10/01/2007, interpõe recurso em face da decisão da DRJ, em que fundamentalmente reitera as alegações expostas em sua impugnação complementar (fls. 573 a 596).

DO ACÓRDÃO DO CARF

Em sessão do dia 1/2/2012, acordaram os membros da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mediante o Acórdão nº 110300.030, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir as exigência de IRPJ e CSL, inclusive multa qualificada relativa a eles e, por unanimidade de votos, para reconhecer a decadência dos lançamentos dos créditos tributários de PIS e de Cofins sobre as receitas declaradas, referentes aos fatos geradores ocorridos entre julho de 1999 a janeiro de 2000, conforme entendimento sintetizado após a ementa transcrita:

Assunto: Auto de Infração IRPJ/CSL
Ano-calendário:2003
Ementa:PRELIMINAR DE NULIDADE
Inexiste ofensa aos arts. 145 e 149, VIII ou IX, do CTN, e tampouco aos preceitos do diploma processual administrativo fiscal. A determinação da verificação, mediante conversão em diligência, foi consignada pelo órgão julgador a quo, que igualmente determinou a reabertura de prazo para impugnação, mediante prévia intimação. E a verificação foi realizada pela autoridade da chamada administração ativa (e não judicante), que detém competência exclusiva para o lançamento, resultando da verificação lançamento complementar.

PRELIMINAR DE NULIDADE – OMISSÃO DE RECEITAS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM INCOMPROVADA
A presunção legal de omissão de receitas, para ser empregada, reclama a análise individualizada dos créditos, com expurgo de créditos que deliberadamente não indicam receitas, e o contribuinte deve ser prévia e regularmente intimado à comprovação da origem dos recursos creditados, mediante documentação hábil e idônea. Requisitos ou pressupostos presentes para a aplicação da hipótese legal presuntiva de omissão de receitas, com expurgo de créditos de descontos de duplicatas, de estornos, de redução de saldo devedor CPMF, que não representam receitas. Nulidade inexistente.

PRELIMINAR DE MÉRITO – DECADÊNCIA

Aperfeiçoou-se a decadência do lançamento de créditos tributários de IRPJ e CSL sobre receitas declaradas, referentes aos 3º e 4ª trimestres do ano-calendário de 1999, e dos créditos tributários de PIS e COFINS sobre receitas declaradas, relativos aos fatos geradores de julho de 1999 a janeiro de 2000, conforme o art. 150, § 4º, do CTN, cuja aplicação independe de ter-se dado algum pagamento, conforme orientação dominante da jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

ARBITRAMENTO DO LUCRO – ARGAMASSA, PREPARADO EM BETONEIRAS MUDANÇA
DE CRITÉRIO JURÍDICO
O fornecimento de argamassa, preparado em betoneiras no trajeto até a obra, constitui atividade de construção civil por empreitada: é prestação de serviços. O ADN COSIT 6/97 considera tal atividade sujeita à alíquota geral de 8% para a presunção de lucro. O ato concreto do lançamento pautou-se nessa alíquota para arbitrar o lucro ao coeficiente de 9,6%. O lançamento complementar utilizou a alíquota de 32%, prevista para prestação de serviços, para arbitrar o lucro ao coeficiente de 38,4%. Houve mudança de critério jurídico, interditada pelo art. 146 do CTN. Por outro lado, aceitar o lançamento original, ao argumento de ser o arbitramento menos gravoso ao contribuinte, é endossar interpretação que fere o princípio da legalidade, pois o lançamento original não se sustenta.

Fulminado o lançamento de IRPJ e de CSL por vício material, de modo que resultam prejudicadas, em relação a esses tributos, as questões da multa qualificada e da decadência quanto às receitas omitidas.

PIS E COFINS – PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS POR DEPÓSITOS DE ORIGEM INCOMPROVADA
Não houve insuficiência ou deficiência do suporte fático da presunção legal de omissão de receitas. De outra parte, a contribuinte não apresentara nenhuma prova a derruir a presunção de omissão de receitas. Também, na ausência de escrituração contábil, caberia à recorrente carrear elementos para indicação de que as receitas declaradas estariam contidas nas receitas omitidas. Nenhuma contraprova trouxe a contribuinte aos autos. Manutenção da exigência.

PIS E COFINS – MULTA QUALIFICADA DECADÊNCIA
Em geral, a omissão de receitas constatada com uso da presunção legal é insuficiente para se evidenciar o concurso de dolo na conduta infracional. Mas o geral deve ter acomodação à especifidade de cada caso concreto. A prática reiterada por anos a fio da conduta presuntiva de omissão de receitas, associada ao fato de a contribuinte não carrear sequer um documento, hábil ou indiciário, a fulminar ou ao menos a pôr em dúvida alguma das receitas omitidas, militam contra a insuficiência de dados para evidenciar o concurso de dolo na conduta infracional. Ou seja, há dados de fato suficientes para se concluir pela presença de dolo na conduta adversa.

Como conseqüência, não há decadência do lançamento lastreado na omissão de receitas, sobre créditos tributários de PIS e COFINS.

Primeiramente, rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento complementar, pois entendeu que não houve ofensa aos artigos 145 e 149, VIII e IX, do CTN, bem como dos artigos 15, parágrafo único, e 18, § 3º, do Decreto 70.235/72, alterados pela Lei 8.748/93.

Nesse sentido, afirmou que os artigos retromencionados não foram feridos, porque, além de a verificação feita pela fiscalização ter sido realizada por autoridade fiscal que possui competência exclusiva para o lançamento, essa foi determinada pelo órgão julgador de 1º grau, o qual impôs a intimação prévia da reabertura do prazo de 30 dias para a apresentação de impugnação, a contar do aperfeiçoamento dessa verificação.

Com relação à outra causa de nulidade apontada pela contribuinte, a qual refere-se a não observação, por parte da fiscalização, dos requisitos necessários para aplicar a hipótese legal de presunção de receitas, consignou que essa também deve ser rejeitada.

Isso porque, além de a fiscalização ter intimado a contribuinte a comprovar a origem dos depósitos ou créditos em questão, o que não foi feito por ela, é possível concluir, por meio da análise de extratos de conta de depósito da contribuinte, que a fiscalização promoveu o saneamento dos valores que não constituem receitas tendo, desse modo, cumprido os requisitos necessários à aplicação do artigo 42 da Lei 9.430/96.

Reconheceu a preliminar de decadência do lançamento dos créditos tributários de IRPJ e CSL sobre as receitas declaradas, relativos aos 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 1999, e dos créditos tributários de PIS e Cofins sobre as receitas declaradas, referentes aos fatos geradores de julho de 1999 a janeiro de 2000.

Nesse sentido, apontou que tal reconhecimento decorreu do fato de a Câmara incumbida para julgar o presente feito, entender que o artigo 150, § 4º, do CTN deve ser aplicado mesmo quando não houver pagamento algum.

Distinguiu o lançamento fundado na omissão de receitas, do fundado nas receitas declaradas.

Apontou que, no que tange os suportes fáticos em comento, a decadência já havia operado antes do lançamento primitivo ter sido levado a termo.

Acentuou que a Súmula Vinculante nº 8 do STF, o artigo 103A da CF e o artigo 2º, *caput* e § 1º da Lei 11.417/06, reconhecem que o prazo decadencial previsto no artigo 150,§4º, do CTN, deve ser aplicado à CSL, PIS e Cofins, em detrimento do previsto no artigo 45 da Lei 8.212/91.

Registrou que a presunção legal de omissão de rendimentos é afastada diante de contraprova do contribuinte.

Negou provimento ao recurso com relação à omissão de receitas presumida, pois a contribuinte não apresentou nenhuma contraprova que demonstrasse ou indicasse que as receitas declaradas estavam contidas nas receitas omitidas.

Aduziu que o lançamento de IRPJ e de CSL foi feito com base no lucro arbitrado sobre as receitas presumidamente omitidas, pois a contribuinte não apresentou sua escrituração contábil, não indicando, desse modo, que essa se sujeita ao regime de lucro presumido. Nesse sentido, transcreveu o artigo 24, *caput*, da Lei 9.249/95 e os artigos 527 e 530, III, do RIR/99.

Constatou que não há custos e despesas capazes de afastar a aplicabilidade da hipótese de arbitramento do lucro, e que há a omissão de receitas presumida por depósitos bancários de origem incomprovada e com ausência de escrituração contábil.

No que tange a alegação da contribuinte de que ela não apresentou a escrituração contábil porque essa está danificada, afirmou que, nesse caso, não é possível que a fiscalização reconstitua a escrituração, e que a contribuinte poderia ter adotado as providencias previstas no § 1º e comprovado o previsto no § 2º, ambos do artigo 264 do RIR/99.

Aduziu que é irrefutável o arbitramento do lucro com base em receita conhecida levado a efeito pela contribuinte.

Colacionou o Ato Declaratório Normativo COSIT 06/97, e apontou que esse não está revogado, mas que o seu inciso II encontra-se derrogado em virtude do artigo 14 da Lei 9.718/98.

Esclareceu que o fornecimento de argamassa, preparado em betoneiras no trajeto até a obra, constitui atividade de construção civil por empreitada e, conseqüentemente, prestação de serviço. Quanto a isso, colacionou jurisprudência.

Realizou a análise de jurisprudências, doutrinas, do artigo 146 do CTN, do Ato Declaratório Normativo COSIT 06/97, dos artigos 2º e 32, II, da IN SRF 480/04. De acordo com essa análise, consignou que os lançamentos de IRPJ e da CSL então fulminados por vício material, estando assim também prejudicados seus consectários. Quanto a isso, esclareceu que aceitar o lançamento original significa ferir o princípio da legalidade.

Apontou que os vícios supramencionados decorreram, principalmente, do fato de a contribuinte exercer a atividade de prestação de serviço, fazendo com que o seu lucro não possa ser arbitrado com base na alíquota de 8%, mas sim pautado na alíquota de 32% prevista para a prestação de serviços.

Afirmou que, nos termos do artigo 146 do CTN, o lançamento complementar não pode prosperar, pois esse traz a mudança do critério jurídico, quer seja

como erro de direito, quer se repute como mudança de um critério válido para outro também válido.

Negou provimento ao recurso no que tange a exigência de PIS e Cofins sobre as receitas, porque o lançamento desses tributos não foi feita por arbitramento, mas sim sobre as receitas presumidamente omitidas.

Com relação à multa qualificada e a decadência referentes ao PIS e Cofins relativas à omissão de receitas, consignou que, nos temos do artigo 71 da Lei 4.502/62, como há dados suficientes para da contribuinte foi feita com dolo, a multa qualificada deve ser mantida, bem como não deve ser reconhecida a preliminar de decadência.

DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração, de fls. 1371 a 1383 (eprocesso), arguindo, em síntese, o que segue.

Primeiramente, afirmou que a decisão embargada encontra-se omissa e contraditória.

Consignou que, apesar de a decisão recorrida afirmar que o recurso voluntário preenche os requisitos para a sua admissibilidade, esse não foi assinado, devendo, desse modo, ser considerado inexistente e, conseqüentemente, não conhecido, já que esse vício é insuscetível de saneamento posterior. Quanto a isso, colacionou jurisprudência.

Apontou que os sinais presentes nas folhas do recurso voluntário não podem ser considerados como assinatura para o fim de preencher os requisitos de admissibilidade do recurso. Isso porque, além de não estar presente nos autos procuração ou instrumento que confere poderes de representação ao Sr. Jorge Luiz Figueiredo Ramos, eventuais documentos juntados aos autos posteriormente não preencheriam essa lacuna, já que pode haver alterações societárias/administrativas posteriores que retiram os poderes de representação do Sr. Jorge, bem como a revogação da procuração.

Nesse sentido, acentuou que outro fator que faz com que os referidos sinais gráficos não sejam tidos como assinatura para os fins supramencionados, corresponde ao fato de esses sinais serem diferentes da assinatura do Sr. Jorge oposta no Termo de fl. 1.327, bem como das assinaturas presentes nas fls. 533 e 596.

Atestou que a decisão recorrida é omissa, pois essa não analisou o recurso de ofício interposto pela DRJ de Curitiba, o qual reduziu o percentual de multa de oficio de 150% para 75% em relação às receitas declaradas.

Nesse sentido, registrou que a decisão recorrida não observou o disposto no Decreto 70.235/72 e na Lei 9.784/99, pois esses determinam que o acórdão proferido pela DRJ e pelo CARF deve conter um relatório que traz o resumo do processo, seus fundamentos legais e conclusão, bem como, fazer

referencia, de forma expressa, a todos os recursos interpostos (voluntários ou de ofício).

Entendeu que, com relação aos elementos probatórios presentes nos autos, a decisão embargada é contraditória, pois, de acordo com a análise dos Autos de Infração e do Termo de Verificação Fiscal, é possível concluir que a fiscalização não fundamentou o lançamento original no Ato Declaratório Normativo COSIT 06/1997, bem como que ela não enquadrou a atividade exercida pela contribuinte no inciso I, alínea "a", do referido ADN, para arbitrar o lucro com aplicação de 9,6%.

Nesse sentido, apontou que a ADN retromencionada não prevê a atividade exercida de fato pela contribuinte em seus incisos, podendo apenas a fiscalização realizar uma interpretação sobre a atividade realizada pelo contribuinte subsumindo-a a um dos incisos desse Ato.

Aduziu que o percentual de 9,6% foi aplicado devido à apuração de depósitos bancários de origem não comprovada durante a ação fiscal.

Consignou que, tendo em vista que a fiscalização não fundamentou o lançamento original na ADN 06/97 e não afirmou que a atividade exercida pela contribuinte não era prestação de serviços, a decisão recorrida encontra-se omissa, pois essa não indicou os elementos que fundamentam a sua conclusão acerca da mudança de critério jurídico nos termos do artigo 146 do CTN. Quanto a isso, colacionou doutrina.

Por fim, requereu o recebimento e acolhimento do presente embargos de declaração, de forma a conceder-lhes efeitos infringentes, sanando os vícios apontados.

É o relatório.

Fim da transcrição do relatório da anterior Turma Julgadora.

Após o relatado a turma julgadora decidiu converter o julgamento em diligência para que o recorrente fosse intimado a regularizar a assinatura do recurso voluntário. Devolvido o processo à Delegacia de Origem onde o recorrente fio intimado e supriu a deficiência de assinatura do recurso.

Realizada a diligência, o processo retornou para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

Os embargos são tempestivos e preenchem os requisitos legais, assim deles tomo conhecimento.

Iremos realizar, no presente julgamento, a análise dos embargos de declaração apresentados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em razão dos seguintes pontos:

1. Omissão pelo não pronunciamento acerca da falta de assinatura do Recurso Voluntário;

2. Omissão relativa à falta de apreciação do recurso de ofício relativo à redução da multa qualificada aplicada para o patamar de 75%;

3. Omissão pela não indicação dos elementos do processos que fundamentaram a conclusão de alteração do fundamento jurídico da autuação, para aplicação do art. 146 do CTN. Alega, neste sentido que o ADN COSIT Nº 06 não foi a base de lançamento da autuação.

Passando à análise específica destes itens, vejamos o nosso entendimento.

1. Omissão pelo não pronunciamento acerca da falta de assinatura do Recurso Voluntário;

Em relação a este ponto há de se levar em consideração as justificativas apontadas pela Resolução da turma julgadora deste CARF que converteu o julgamento em diligência para o saneamento da assinatura em atenção ao princípio da Informalidade. Vejamos:

> *De fato, constata-se a falta de assinatura do recurso voluntário.*
>
> *Porém, em face do art. 13 ou do art. 37, do CPC, a falta de assinatura é sanável, máxime no processo administrativo fiscal, em que o rigor ao formalismo não é medida que com ele se afina. E é sabido que, nas instâncias ordinárias do processo judicial, a ausência de assinatura é defeito perfeitamente sanável.*
>
> *Cito o REsp abaixo de 2013, com transcrição da ementa:*
> *EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO RECURSO ESPECIAL AUSÊNCIA DE ASSINATURA NA PETIÇÃO RECURSAL INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS VÍCIO SANÁVEL RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PRECEDENTES.*
> *1. Ao contrário do efeito produzido na instância extraordinária,* ***a falta de assinatura do advogado nos recursos interpostos nas instâncias ordinárias é um vício sanável, em consonância com o teor do que dispõe o art. 13 do CPC, aplicável analogicamente à irregularidade da representação postulatória, devendo ser concedido prazo razoável para o suprimento de tal irregularidade****. Precedentes. 2. Recurso especial provido para determinar*

o retornos dos autos ao Tribunal de origem para que seja oportunizada a regularização da assinatura do patrono na petição recursal dirigida àquele instância ordinária. (RESP 1.398.134SC, 2013/02660879, MINISTRA ELIANA CALMON, STJ SEGUNDA TURMA, DATA DE JULGAMENTO 5/11/2013, DJe: 13/11/2013)

As alegações da Procuradora quanto à falta de instrumento para representação e ao apontamento sobre os sinais gráficos não têm sentido.

Jorge Luiz Figueiredo Ramos que assina a fl. 1327 é sócio-admininistrador da J.W. W. Serviços de Concreto Ltda., como se vê das fls. 449 a 454. É a mesma assinatura que consta, por ex., na fl. 363 no recebimento de intimação para se comprovar a origem dos depósitos bancários individualizados, nas informações prestadas ao fiscal na fl. 438, na resposta à referida intimação na fl. 443, no recebimento do TVF na fl. 470, na primeira impugnação na fl. 535.

No TVF, o autuante diz que o entrega ao representante do contribuinte. Então, quem recebeu o TVF e os autos de infração não tem poderes de representação do autuado? Irá se dizer que os autos de infração são inválidos?
Veja-se que as rubricas constantes no recurso voluntário (fls. 1297 a 1324) apontam para coincidência com as que figuram na segunda impugnação (fls. a 596), em face do lançamento complementar efetuado. Quem assina a segunda impugnação é o procurador constituído pela contribuinte, o dr. Kazuki Shiobara (fls. 596 e 597). Quem assina a procuração é Jorge Luiz Figueiredo Ramos (fl. 597).

Óbvio, portanto, que as rubricas não apontam para Jorge Luiz Figueiredo Ramos. O que se nota é que o procurador constituído pela contribuinte, dr. Kazuki Shiobara, que rubricou e assinou a segunda impugnação, é quem aparentemente rubricou o recurso voluntário. E esqueceu de assiná-lo.

Enfim, entendo que cabe o saneamento da falta cometida, de modo que proponho baixar o presente julgamento em diligência:

Com esse entendimento a Turma Julgadora anterior manifestou-se no sentido de atender ao Princípio da Informalidade que rege o processo administrativo e, considerando tratar-se de vício sanável, optar pelo saneamento do recurso.

Sou se opinião semelhante. Ao contrário dos precedentes apresentados pela Procuradoria de que no âmbito judicial a falta de assinatura do recurso o torna deserto, ou seja, inexistente, no processo administrativo vigora o Princípio da Informalidade. Por isso, há a possibilidade de saneamento antes do julgamento.

Realmente no julgamento do Recurso Voluntário a Turma Julgadora não atentou para o fato de o recurso não conter assinatura, no entanto, como tal ausência pode ser suprida, mesmo que *a posteriori*, entendo que agiu bem a Turma responsável pela análise

anterior quando, suprindo a omissão, considerou que a ausência de assinatura poderia ser suprida e, assim, determinou o saneamento.

Por isso, suprindo a omissão apresentada pela Procuradoria, entendo que a falta de assinatura do recurso não implica, em sede de julgamento administrativo, na sua inexistência e, assim, pode ser, como o foi, suprida em momento posterior, mesmo após o julgamento do recurso proposto. Desta forma, considerando a omissão apontada, esta já foi suprida pela aposição da assinatura na peça recursal, razão pela qual nego provimento aos embargos neste ponto, por considerar que a omissão não possuía o condão de anular a decisão proferida, nem a interposição do recurso, tendo em vista a atenção ao Princípio da Informalidade e, assim, entendo ter sido suprida a omissão apresentada.

2. Omissão relativa à falta de apreciação do recurso de ofício relativo à redução da multa qualificada aplicada para o patamar de 75%;

Em relação a esta omissão, realmente a turma ao analisa o recurso voluntário não atentou à existência de recurso de ofício relativo à redução da multa de ofício do patamar de 150% para 75%. Talvez por que a turma tenha decidido por cancelar integralmente a exigência relativa ao IRPJ e CSLL, tenha passado despercebido que entre os débitos lançados e mantidos de PIS e COFINS, havia a multa de ofício que foi reduzida para 75%.

Assim, tendo em vista que efetivamente o julgamento não se manifestou acerca do recurso de ofício, vamos suprir a omissão e realizar a apreciação do mesmo.

Neste sentido assim se manifestou a turma julgadora da DRJ quanto à redução da multa:

> ***Multa por Infração Qualificada***
>
> *Alega a interessada a invalidade da multa qualificada.*
>
> *Examinando o enquadramento legal apontado pela fiscalização para aplicação da multa qualificada. Dispõe 0 art. 44, II, da Lei nfi 9.430/1996 (gxifei):*
>
> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*
>
> *II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nf 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*
>
> *O pressuposto para aplicação da multa de 150% estabelecido no citado dispositivo legal somente se configura com a fraude. De acordo com De Plácido e Silva, em "Vocabulário Juridico", Editora Forense, o vocábulo*

"fraudar", derivado do latim fraudare (fazer agravo, prejudicar com fraude), além de significar usar de fraude, o que é genérico, e exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar, possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de ardil para fugir ao pagamento de uma tributação: fraudar o fisco. E, assim, quer dizer sonegar.

O elemento subjetivo da conduta adotada pela empresa é o dolo genérico que se apresenta como a vontade consciente e livre de omitir a informação, ou de prestá-la de forma adulterada, vale dizer, falsa, não verdadeira. Além do dolo genérico, no presente caso também se verificou o dolo específico caracterizado pela vontade voltada à redução do tributo ou da contribuição devidos.

Ressalte-se ainda que, qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n9 4.502/1964, senão vejamos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária;

1 - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

11 - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributária correspondente.

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Verifica-se que a sonegação e a fraude se caracterizam em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõem sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, ou retardar uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de sonegação seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde, utilizando-se de subterfúgios escamoteia-se ocorrência do fato gerador ou retarda-se o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária; ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

A Lei n.9 4.729/1965, em seu art. 19, I, explicitou melhor esse conceito ao dispor que constitui crime de sonegação fiscal prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei.

Mais tarde, sem utilizar a expressão "sonegação fiscal", mas definindo os mesmos fatos antes sob aquela qualificação, a Lei n.9 8.137/1990, definiu os crimes contra a ordem tributária. Nos termos do art. 19, I, constitui tal crime suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante a omissão de informação ou declaração falsa às autoridades fazendárias; segundo, ainda, o art. 29, I, constitui crime de mesma natureza fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo, in verbis. .

Art. 13 Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

1 - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

Art. 21' Constitui crime de mesma natureza:

I - fazer declaração falsa. ou omitir declaração sobre rendas. bens ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo (Grifou-Se.)

A conduta lesiva da interessada revela a intenção de eximir-se deliberada e persistentemente do pagamento total do IRPJ e contribuições. Assim, tendo omitido, deliberadamente, o valor integral da receita bruta auferida nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, agiu por sua conta e risco e não pode se esquivar das conseqüências tributárias impostas.

Portanto, a autoridade fiscal entendeu corretamente que a interessada agiu de maneira dolosa ao omitir reiteradamente a totalidade da receitas auferidas, haja vista ter apresentado declaração no ano-calendário de 1999, nela informando receita bruta igual a zero.

Correta, assim, a aplicação da multa de l50%

Entretanto, para as receitas declaradas o percentual de multa deve ser reduzido para 75% para os anos calendários de 2000 e 2001:

Conclusão Tendo em vista a redução da multa para 75% em relação as receitas declaradas, para os anos-calendário de 2000 e 2001, a base de cálculo, o imposto e as contribuições devidas ficam como a seguir discriminado por percentual de multa:

Assim se pronunciou a Turma Julgadora do CARF com relação à multa qualificada aplicada sobre o PIS e COFINS:

> *Passo ao exame das questões atinentes ao PIS e à COFINS, bem como a seus consectários aplicados.*
>
> *O lançamento de PIS e da COFINS não se deu por arbitramento. O que houve foi o lançamento sobre receitas presumidamente omitidas.*
>
> *Pelas razões já deduzidas alhures, nego provimento ao recurso quanto à questão da exigência de PIS e COFINS sobre as referidas receitas.*
>
> ***No que toca às questões da multa qualificada** e da decadência pertinentes ao PIS e à COFINS relativas à omissão de receitas, observo o seguinte.*
>
> *O tipo estatuído no art. 71 da Lei 4.502/62 contém, além de um elemento normativo, qual seja, obrigação tributária, o chamado elemento subjetivo do tipo, o dolo, sem o que não se conforma a sonegação.*
>
> *Em geral, a omissão de receitas constatada com uso da presunção legal daquela é insuficiente para se evidenciar o concurso de dolo na conduta infracional perpetrada.*
>
> *Mas o geral deve ter acomodação à especifidade de cada caso concreto. Isso significa que presunção não conduz necessariamente ajuízo antitético ou que repele a existência de dolo.*
>
> *No caso vertente, a prática reiterada por anos a fio da conduta presuntiva de omissão de receitas, associada ao fato de a recorrente não carrear sequer um documento, hábil ou indiciário, a fulminar ou ao menos a pôr em dúvida alguma das receitas omitidas, militam no sentido de robustecer de tal forma a presunção, que afasta dessa juízo antitético à existência de dolo.*
>
> ***Em via reversa ou noutro ângulo, do concurso ou encadeamento desses elementos constantes no feito em dissídio, reputo haver dados de fato suficientes para concluir pela presença de dolo na conduta infracional**.*
>
> ***Nessa ordem de juízo, nego provimento ao recurso, com a manutenção da multa qualificada para o lançamento de PIS e da COFINS**.*
>
> *Como conseqüência, nego provimento ao recurso sobre a questão da decadência do lançamento lastreado na omissão de receitas, sobre créditos tributários de PIS e da COFINS.*

Constata-se, então, que a Delegacia de Julgamento reduziu a multa qualificada imposta em relação aos valores da autuação que se referiam a receitas já previamente declaradas pela empresa. Por seu turno a Turma julgadora do CARF analisou

apenas a multa qualificada que foi mantida no patamar de 150%, não se pronunciando quanto à redução da multa qualificada relativo à parte da autuação calculada com base nas receitas declaradas.

Assim, suprindo a omissão temos a considerar que a análise da Delegacia de Julgamento a respeito da manutenção da multa qualificada foi bastante adequada, tanto assim que foi mantida pelo CARF.

No que toca à redução da multa em relação aos valores de receita previamente declarados pelo contribuinte entendo que não há reparos a fazer. Neste caso em que as receitas já haviam sido declaradas, não houve aplicação da presunção nem, muito menos, tentativa do contribuinte de omitir suas receitas do fisco.

Desta forma, entendo assistir razão ao julgado da Delegacia de Julgamento quanto à redução da multa qualificada para o patamar de 75% em função de as receitas a ela relativas já terem sido declaradas pela empresa.

À vista do exposto, suprindo a omissão apresentada em embargos, voto no sentido de dar provimento aos embargos e, para suprir a omissão, conforme acima indicado, negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a redução da multa qualificada para 75% em relação às receitas já declaradas.

3. Omissão pela não indicação dos elementos do processos que fundamentaram a conclusão de alteração do fundamento jurídico da autuação, para aplicação do art. 146 do CTN. Alega, neste sentido que o ADN COSIT Nº 06 não foi a base de lançamento da autuação.

Transcrevo o trecho do voto proferido para a delimitação deste item de análise acerca das alegações do embargante.

Questão que se coloca é quanto à alíquota aplicável sobre as receitas conhecidas, para o arbitramento do lucro.

O Ato Declaratório Normativo COSIT 06/97 declarou:

O COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso 111, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda n° 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 15 da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 3°da 1NSRFn° 11, de 21 de fevereiro de 1996, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

I - Na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será:

a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade;
b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais.

11 - As pessoas jurídicas enquadradas no inciso 1, letra "a", deste Ato Normativo, não poderão optar pela tributação com base no lucro presumido. PAULO BAL TAZAR CARNEIRO

Evidentemente, o inciso II do ADN COSIT 06/97 se encontra prejudicado, diante do art. 14 da Lei 9.718/98. Note-se, contudo, que esse ADN COSIT não se encontra revogado (derrogado está é seu inciso II, conforme dito).

O fornecimento de argamassa por empreitada, para a construção civil, insere-se na moldura de construção por empreitada. Isso se dá na conformidade da legislação regulatória das atividades de engenharia - o Conselho Federal de Engenharia e Arquitetura (CONFEA) relaciona as atividades consideradas obras ou trabalhos de engenharia, como adverte José Eduardo Soares de Melo.

A argamassa constitui mistura, em proporções adequadas, para o caso de um ligante (cimento, cal, etc.), e de alguns agregados (areia, pedra), adicionando-se água aplicada de acordo com recomendações técnica - Normas para Execução e Cálculo de Concreto Armado (Decreto-lei 2.773/4O)5. Nas betoneiras é que se processa a mistura dos componentes sólidos, que são moídos, e se submetem a movimento circular constante, para compor o concreto (argamassa) fresco.

Não resulta dúvida, pois, que o fornecimento de argamassa, preparado em betoneiras no trajeto até a obra, constitui atividade de construção por empreitada. Que se trata de atividade de construção, é assente o entendimento da boa _doutrina (v.g., Hely Lopes Meirelles, Bernardo Ribeiro de Moraes, José Eduardo Soares de Meios), assim como o é o firmado pela jurisprudência (v.g., REsp 11.979-O-SP, 1" Turma, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros - DJU de 24/0,5/93).

Isso significa dizer, também, que o fornecimento de argamassa, preparado em betoneiras, constitui prestação de serviços, consoante a Súmula 167 do STJ:

STJ Súmula nº 167 - 11/09/1996
Betoneiras Acopladas a Caminhões - ISS ;

O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, e' prestação de serviço, sujeitando-se à incidência da ISS.

O acórdão de origem lança arrimo, inclusive, na Súmula 167 do STJ, para concluir que a alíquota ou coeficiente aplicável para o arbitramento do

lucro, no caso, é a de 38,4%, i.e., alíquota de 32%, que é prevista para prestação de serviços em geral, majorada em 20%, nos termos do art. 532 do RIR/99. '

Vê-se, também, que o lançamento original arbitrou o lucro com a aplicação da alíquota ou coeficiente de 9,6%, i.e., aplicou a alíquota geral de 8%, acrescida de 20%. Foi no lançamento complementar, resultante da diligência determinada pelo órgão julgador de origem, que o lançamento se processou com arbitramento ao coeficiente de 38,4%.

A atividade da recorrente, ainda que à guisa de receita presumida, é de prestação de serviços? Não tenho dúvida de que sim. Tal conclusão tem apoio na exegese extraída pela doutrina, bem como na exegese consagrada jurisprudencialmente.

Mas, diante do ADN COSIT 06/97, é possível se aplicar o entendimento sufragado no lançamento complementar de que a atividade da recorrente é de prestação de serviço e, pois, o arbitramento se deve dar à alíquota de 38,4%?

Mais. Diante do ato concreto de lançamento pelo qual se arbitrou o lucro com a alíquota ou coeficiente de 9,6% (8% majorado em 20%), é possível se agasalhar o entendimento consagrado no lançamento complementar, com o arbitramento do lucro à alíquota de 38,4% (32% majorado em 20%)?

O art. 146 do CTN tem a seguinte dicção:

Art. 146. A modificação introduzida, de oficio ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Entendo que o art. 146 do CTN veda a aplicação do entendimento exarado no lançamento complementar de arbitramento à alíquota de 38,4%.

Sucede o entendimento materializado no lançamento complementar tipifica o art. 146 do CTN, de modo que o novo entendimento ou o entendimento "corrigido" só se pode dar sobre fato gerador posterior à introdução da mudança de entendimento. Tenho para mim que o caso vertente caracteriza indisfarçável mudança de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN.

E, ao seu teor, a mudança não é aplicável a qualquer lançamento posterior à introdução dessa mudança, mas a fato gerador ocorrido posteriormente à introdução da mudança de critério jurídico.

Quer nos parecer que o art. 146 do CTN não cuida, ou melhor, não se limita à distinção entre erro de fato e erro de direito, a interditar a "mudança de critério jurídico" com base no último, embora, no caso vertente, possa até se falar em erro de direito versado no ADN COSIT 06/97 - o que leva também à

aplicação do art. 146 do CTN, na lição de Paulo de Barros Carvalho, que doutrina pela incidência do discutido art. 146 diante de erro de direito cometido pela administração pública.

Ricardo Lobo Torres proclama que o art. 146 impede que o fisco invoque a modificação jurisprudencial para adotar novo critério nos lançamentos, exceto quanto a fatos geradores posteriores à introdução do novo critério.

Mas a jurisprudência administrativa ou judicial não implica automática introdução do novo critério pelo fisco - como adverte Luciano Amaro.

Como ensina Luciano Amaro", o art. 146 carrega enormes dificuldades. Entre outras, traz a problemática do ato introdutor do novo critério jurídico (que não diz como introduzi-lo, e que, por certo, não por "automática" introdução de certo entendimento jurisprudencial), o choque com o art. 100, parágrafo único. Este prevê ao contribuinte que aja conforme norma complementar a alforria de multa e juros, caso aquela seja alterada, mas não exime o contribuinte do tributo que deixou de ser pago em razão da norma complementar alterada.

Parece-nos que o art. l46'do CTN alcança tanto a mudança de um critério legalmente válido para outro, como também a revisão por erro de direito.

Quer dizer, o art. 146 compreende a mudança de critério jurídico em seu sentido mais amplo (afasta-se, pois, a interpretação literal), de forma a agasalhar não só a mudança de critério jurídico propriamente dita (sentido estrito), como a correção de erro de direito.

Daí porque entendo não se poder aplicar o coeficiente de 38,4% para o arbitramento do lucro no caso vertente, quer diante do ADN COSIT 6/97 (pelo qual a alíquota ordinária é de 8%), quer em face do ato concreto identificado no lançamento original que se pautara na alíquota de 8% (que majorada em 20%, totaliza 9,6%).

De se anotar que o art. 1° da Instrução Normativa SRF 539, de 25/04/05 (publicada no DOU de 27/04/05), alterou o art. 32, II, da Instrução Nom1ativa SRF 480/04.

Com a nova redação dada pela IN 539/05, o art. 32, II da Instrução Normativa SRF 480/04 passou a dizer que o regramento dessa IN não altera a aplicação dos percentuais de presunção para a apuração da base de cálculo do IRPJ estabelecidos no art. 15 da Lei 9.249/95, exceto quanto aos serviços de construção civil por empreitada, com emprego de materiais, de que trata o art. 1°, II, da IN 480/04 (a bem ver, o art. 1°, § 7°, II)l3, e aos serviços hospitalares. Eis a nova dicção do art. 32 da IN 480/04:

Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

1 - alcançam somente a retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao

estabelecido nos arts. 64 da Lei nf 9.430, de 1996, e 34 da Lei ni' 10.833, de 2003;

II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art, 15 da Lei nº 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do art 1% e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27. (NR)

Mas, a Instrução Normativa SRF 480/04 versa sobre a retenção na fonte de IR, CSL, PIS e COFINS, pelos órgãos da administração pública direta, autarquias, fundações públicas, empresas públicas, todas federais, e por sociedades de economia mista, cujo controle seja da União, no pagamento por eles feito a outras pessoas jurídicas de direito privado, pelo fornecimento de bens e pela prestação de serviços em geral, inclusive obras. Veja-se o regramento do art. 2° da Instrução Normativa SRF 480/04:

Art. 2° A retenção será efetuada aplicando-se, sobre o valor a ser pago, o percentual constante da coluna 06 da Tabela de . Retenção (Anexo I), que corresponde à soma das alíquotas das contribuições devidas e da alíquota do imposto de renda, determinada mediante a aplicação de quinze por cento sobre a base de cálculo estabelecida na art. 15 da Lei n" 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme a natureza da bem fornecido ou do serviço prestado.

§ I". O percentual a ser aplicado sobre o valor a ser pago corresponderá à espécie do bem fornecido ou de serviço prestado, conforme estabelecido em contrato.

(..) .

§ 2°. Sem prejuízo do estabelecido no § 7" do art. l'Í caso o pagamento se refira a contratos distintos celebrados com a mesma pessoa jurídica pelo fornecimento de bens ou de serviços prestados com percentuais diferenciados, aplicar-se-á o percentual correspondente a cada fornecimento contratado.

De todo modo, impõe se registrar que a Instrução Normativa SRF 539/05 foi publicada após o lançamento original.

Por outro lado, sob o manto de todas as considerações que deduzi anteriormente, não tenho dúvida de que o fornecimento de argamassa, preparado em betoneiras do trajeto até a obra, constitui atividade de construção civil, por empreitada, e, pois, prestação de serviços.

Se a atividade da recorrente é incontrastavelmente de prestação de serviços, o lucro dela não poderia ser arbitrado com base na alíquota de 8% (a totalizar 9,6%, com a majoração de 20%); teria de ser arbitrado, pautado na

alíquota de 32%, prevista para prestação de serviços (a totalizar 38,4%, com a majoração de 20%).

Mas, como já deduzi, o lançamento complementar não pode prosperar, por ser interditada pelo art. 146 do CTN. Isso, por caracterizar o lançamento nítida mudança de critério jurídico, quer se a entenda como erro de direito, que ser a repute como mudança de um critério válido para outro igualmente válido.

Quid juris?

Considerando-se que o art. 146 do CTN é norma de proteção ao contribuinte, não vejo outra solução pelo principio da legalidade que não seja a de chancelar a vulnerabilidade do lançamento.

Dito de forma clara, não vejo solução diversa à do reconhecimento de que o lançamento original - pois o complementar já resulta derruído - se encontra fulminado por carência de supedâneo de direito material.

Aceitar o lançamento original, ao argumento de que o arbitramento do lucro por ele efetivado é menos gravoso ao contribuinte, é endossar interpretação que fere o princípio da legalidade, é coonestar com o que não tem sustentação.

Sob o manto dessas razões, reconheço estar fulminado o lançamento de IRPJ e de CSL por vício material. Outrossim, resultam prejudicadas, em relação a esses tributos, as questões da multa qualificada e da decadência quanto às receitas omitidas.

Em relação à esta omissão alegada pela Procuradoria da Fazenda Nacional entendo não existir a apontada omissão. A Procuradoria alega que não foram apontados os elementos do processo que levaram à aplicação do art. 146 a fim de cancelar a exigência e, ainda que o ADN COSIT Nº 06 não foi utilizado como base para a autuação.

Em verdade, da leitura do voto apresentado na sessão que julgou o recurso voluntário consegue-se facilmente compreender que a aplicação do art. 146 para considerar o lançamento improcedente decorreu do entendimento daquela Turma que ao se realizar o lançamento original no percentual de 8%, mais o acréscimo do arbitramento e, posteriormente, após a determinação da DRJ, ter sido realizado lançamento complementar com base na alíquota de 32%, aplicável aos prestadores de serviço, a Receita Federal modificou o critério jurídico do lançamento pois considerou não apenas que houve a omissão tributável na alíquota do lucro presumido normal, mas sim que seriam prestações de serviços tributadas pelo percentual de 32%.

Os elementos utilizados para o convencimento não precisariam nem ser indicados pois são apenas os autos de infração original e complementar e as decisões da Delegacia de Julgamento que sustentaram toda a argumentação do julgado.

Por fim, a Turma não entendeu que o ADN COSIT nº 06 foi utilizado como base para autuação. Na verdade se utilizou dos dizeres do ADN para aprofundar sua argumentação e indicar que o lançamento ao percentual de 32% não poderia prosperar por não ser adequado ao caso e, por fim, não se poderia ressurgir com o lançamento à alíquota de 8%, posto que este já fora modificado pelo próprio lançamento complementar e não mais subsistia.

Sendo assim, entendo não existir a omissão alegada pela Procuradoria posto terem sido apresentados os elementos que a Procuradoria entendeu estarem omitidos, razão pela qual voto no sentido de negar provimento aos embargos.

Em conclusão voto no sentido de conhecer dos embargos para suprir as omissões em relação à falta assinatura do recurso de ofício, já sanada, e à falta de apreciação do recurso de ofício, realizada acima e não acolher os embargos em relação à possível mudança de critério de julgamento.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator