ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11070.720312/2013-59
CÓPIA

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

Processo nº	11070.720312/2013-59
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1103-001.204 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de março de 2015
Matéria	IRPJ e CSLL
Recorrente	CEREAIS ADAMS IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA - ME
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

RECURSO VOLUNTÁRIO. INTEMPESTIVO. NÃO CONHECIMENTO.

A interposição do recurso voluntário trinta dias após a ciência da decisão de primeira instância implica o seu não conhecimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do colegiado não conhecer do recurso, por maioria, vencidos os Conselheiros Breno Ferreira Martins Vasconcelos (Relator) e Marcos Shigueo Takata. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro – Redator Designado, no exercício da Presidência.

(assinado digitalmente)
Breno Ferreira Martins Vasconcelos - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, Carlos Mozart Barreto Vianna, Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Marcos Shigueo Takata.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

Lançamento

A questão sob análise diz respeito a autos de infração lavrados para a exigência de débitos de IRPJ e CSLL relativos aos anos calendário de 2008 a 2010, acrescidos de multa de ofício qualificada e juros de mora (fls. 5017-5102). O relatório fiscal de fls. 4577 a 4600 expõe os seguintes motivos para a lavratura das autuações fiscais.

Foi iniciado, em 21/02/2011, procedimento de fiscalização contra a pessoa física Luis Vanderlei Adams ("Luis Adams").

Após ser intimado a apresentar diversos documentos relativos ao ano-calendário de 2007, Luis Adams afirmou, entre outros pontos, não possuir livro-caixa da atividade rural porque não atuou no período como produtor agrícola, tendo realizado apenas a intermediação da compra e venda de produtos agrícolas.

A Fiscalização entendeu ser a informação acima incompatível com as declarações de imposto de renda de Luis Adams, nas quais foram informadas receitas e despesas da atividade rural. Assim, Luis Adams foi novamente intimado e respondeu (fls. 41) que tais informações foram lançadas por equívoco no campo Atividade Rural, pois apenas um pequeno valor foi obtido com produção.

Os documentos apresentados por Luis Adams – recibos de pagamentos a pessoas físicas em razão da compra de grãos, pagamentos de fretes a terceiros e blocos de produtor rural nos quais estão registradas compra e venda de grãos – revelam que era exercida, na verdade, a atividade de compra e venda de grãos, e não a intermediação de negócios.

O exercício de compra e venda de produtos configura atividade comercial, equiparando Luis Adams a empresário, nos termos do art. 150, §1º, II do RIR. Ademais, consta dos recibos a indicação de que era descontado o Funrural dos vendedores, cuja obrigação é própria das pessoas jurídicas.

Para confirmar a condição de pessoa jurídica, em 05/05/2011 foi realizada diligência à sede da recorrente (fls. 658-669), tendo sido constatada a realização de compra e venda de grãos nesse estabelecimento, que possui a seguinte estrutura: (i) classificador de sementes com capacidade para 500 sacas de 60 kg/hora; (ii) secador de grãos com capacidade de 800 sacas 60 kg/hora; (iii) elevador com capacidade para 60 toneladas; (iv) 2 moegas com capacidade para 1200 sacas de 60 kg cada uma; (v) 5 silos metálicos com capacidade de 20.000 sacas de 60kg cada; (vi) 1 silo metálico com capacidade para 30.000 sacas de 60kg; (vii) 1 poço artesiano com caixa d'água de 10.000 litros; (viii) 1 balança para caminhões; e (ix) 3 empregados fixos exercendo funções na sede da empresa, que estava em operação há mais de 6 anos, conforme informações fornecidas por tais empregados.

Tendo em vista que Luis Adams, mesmo após ter sido intimado e reintimado, não apresentou extratos bancários ou autorizou a RFB a solicitá-los diretamente às instituições financeiras, **foi solicitada, por intermédio do Ministério Público Federal, a quebra do**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

sigilo bancário. Os extratos bancários das contas correntes mantidas por Luis Adams foram disponibilizados nos autos da **representação criminal nº 5007467-35.2011.404.7105/RS**.

Por meio do termo de intimação fiscal nº 07/2012, cientificado em 20/04/2012, Luis Adams foi intimado a comprovar a origem dos créditos em suas contas bancárias e indicar a quais atividades os créditos se referiam. Luis Adams respondeu que os depósitos são (i) predominantemente originários de atividades de intermediação de compra e venda de produtos coloniais, especialmente soja; (ii) de financiamentos; e (iii) de atividade agrícola.

Respondendo ofício enviado pela Fiscalização, a Sefaz/RS informou que Luis Adams possuía 4 inscrições estaduais, as quais registraram compras e vendas nos valores totais de R$4.736.477,41 em 2008, R$9.175.998,36 em 2009 e R$5.633.928,69 em 2010.

A Fiscalização também realizou diligências em empresas que comercializam trigo, soja e outros cereais, tendo recebido respostas afirmando que foram adquiridos grãos de Luis Adams e os seguintes documentos comprobatórios: relação de pagamentos, recibos, notas fiscais de produtor e contranotas.

Assim, a Fiscalização concluiu que, a despeito de terem sido apresentadas declarações de inatividade, desde sua constituição a recorrente operou na compra e venda de grãos, com atividades típicas de cerealista (secagem, armazenagem, seleção de grãos) e de compra e venda da produção agrícola de terceiros, devendo tributar as respectivas receitas.

A recorrente informou a opção pelo lucro real, mas, ao ser intimada para apresentar a escrituração fiscal, afirmou que "em razão de ter operado em nome de seu sócio Luis Vanderlei Adams e submetido estas operações à tributação na pessoa física, não tem os referidos livros escriturados referente às operações anteriores a 2011" (fls. 731).

Dessa forma, o IRPJ e a CSLL foram determinados com base nos critérios do lucro arbitrado, nos termos do art. 530, III do RIR. A receita bruta conhecida, nos moldes do art. 532 do RIR, foi extraída das informações fornecidas pela Sefaz/RS e dos blocos de produtor rural, não tendo sido considerada a movimentação financeira detectada nos extratos bancários.

O IRPF recolhido por Luis Adams sobre as receitas em questão foi compensado no auto de infração de IRPJ.

Foi aplicada multa qualificada (150%) sobre a diferença entre as receitas informadas nas declarações de pessoa física e as receitas efetivamente obtidas, indicadas nos registros da Sefaz/RS. Isso porque houve a inequívoca prática de atos comerciais com a finalidade de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e o conhecimento da condição de contribuinte da recorrente, o que configura a hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64. Além disso, a omissão de receitas da atividade rural (diferença entre as receitas informadas pela Sefaz/RS e aquelas declaradas pela pessoa física) configura, em tese, a infração prevista na Lei nº 8.137/90. Sobre as demais receitas foi exigida multa de ofício de 75%.

Não foram realizados lançamentos de PIS e Cofins porque as atividades desenvolvidas pela recorrente estão sujeitas à suspensão dessas contribuições nos moldes dos arts. 9º da Lei nº 10.925/04 e 29 da Lei nº 11.051/2004.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Impugnação

Às fls. 5104-5120 a recorrente apresentou impugnação afirmando, em suma, o que segue.

Os autos de infração são nulos porque (i) foi extrapolado o prazo de 60 dias para a execução do MPF 1010800-2011-00049-7 contra Luis Adams e (ii) a quebra de sigilo bancário envolvendo os anos de 2007 a 2010 ocorreu anteriormente à extensão do período da ação fiscal que, até então, englobava apenas os anos de 2007 e 2008.

Em vez de arbitrar o lucro, o Fisco deveria ter considerado como despesas o valor das compras, pois foram disponibilizados por Luiz Adams os devidos comprovantes de pagamento. Não cabe o arbitramento quando são colocados à disposição do fiscal todos os documentos válidos à apuração da situação real.

O percentual de presunção de lucratividade de 9,6% da receita é incompatível com as atividades desenvolvidas pela recorrente, em que o lucro não chega a ser de 2% sobre as compras.

Deve ser reduzida a multa exigida no patamar de 150%, pois os autos de infração foram lavrados com base em elementos apresentados pelo próprio contribuinte e não houve rasura ou adulteração de documentos, inexistindo, portanto, justificativa para a qualificação da penalidade.

Acórdão da DRJ

Na sessão de 29 de agosto de 2013 a 2ª Turma da DRJ Curitiba acordou, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o lançamento efetuado, em acórdão assim ementado:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2008, 2009, 2010*
>
> *ARBITRAMENTO DO LUCRO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO REGULAR.*
>
> *O arbitramento do lucro decorre de expressa previsão legal, segundo a qual a autoridade tributária impossibilitada de aferir a exatidão do lucro real, em virtude da não apresentação de livros e documentos da escrituração, está legitimada a adotá-lo como meio de apuração da base de cálculo do IRPJ.*
>
> *IRPJ/CSLL ARBITRAMENTO DO LUCRO. CUSTOS E DESPESAS*
>
> *No regime de tributação pelo lucro arbitrado, as despesas e custos necessários e usuais de cada atividade estão consideradas no percentual específico de determinação das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento dele decorrente em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. REGRA GERAL E ESPECIAL. VINCULAÇÃO.

Só em casos especiais, devidamente expressos na Constituição Federal ou na legislação infraconstitucional, os julgados administrativos e judiciais têm efeitos erga omnes e em razão disso vinculam o julgador administrativo no seu ofício de julgar. A regra geral é que as decisões administrativas e judiciais tenham eficácia interpartes, não sendo lícito estender seus efeitos a outros processos, não só por ausência de permissão legal para isso, mas também em respeito às particularidades de cada litígio.

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NÃO OCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da Fiscalização, não implicando nulidade do procedimento as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

A imposição da multa qualificada mostrase justificada quando demonstrados suficientes indícios da ação dolosa do contribuinte, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

EFEITO SUSPENSIVO.

A impugnação tempestiva suspende a exigibilidade do crédito tributário.

PROCURADOR. INTIMAÇÃO.

As intimações devem ser feitas ao sujeito passivo, no domicílio tributário por ele eleito perante a Administração Tributária.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

SUSTENTAÇÃO ORAL. AUSÊNCIA DE PREVISÃO. INDEFERIMENTO.

Não existe, no âmbito administrativo de primeira instância, a previsão de defesa oral. Pedido nesse sentido é indeferido.

A recorrente foi cientificada por via postal em 12/09/2013 (AR de fls. 5164).

Embargos de Declaração

Em 17/09/2013, às fls. 5167-5171, a recorrente opôs embargos de declaração com fundamento no art. 64, I e 65, II do RICARF. Alegou a recorrente haver contradição e confusão no acórdão proferido pela DRJ quanto (i) aos prazos para a conclusão da ação fiscal e das prorrogações e (ii) à quebra do sigilo bancário.

Despacho da DRJ

Às fls. 5175-5178, a Presidente da 2ª Turma de Julgamento da DRJ/CTA proferiu despacho por meio do qual **não conheceu dos embargos de declaração** por falta de previsão legal. A recorrente foi cientificada por via postal em 07/10/2013 (AR de fls. 5179)

Recurso Voluntário

Em 21/10/2013, às fls. 5181-5195, a recorrente interpôs recurso voluntário no qual reiterou os termos da impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Relator.

A numeração de fls. indicada neste voto é a do e-processo.

Admissibilidade do recurso voluntário

No despacho de encaminhamento de fls. 5196, a unidade de origem da Receita Federal consignou ser intempestivo o recurso voluntário interposto pela recorrente, de modo que inicio o presente voto pela análise da tempestividade.

A recorrente foi cientificada do Acórdão proferido pela DRJ no dia 12/09/2013, conforme o aviso de recebimento acostado às fls. 5164. Nos termos dos arts. 5º[1] e 33[2] do Decreto nº 70.235/72, o prazo de 30 dias para a interposição de recurso voluntário teve início no dia 13/09/2013, primeiro dia útil subsequente ao da ciência, e **venceu no dia 14/09/2013** (primeiro dia útil subsequente ao termo *a quo* do prazo de 30 dias, que se deu em

[1] Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

[2] Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

12/09/2013, um sábado). A contribuinte, contudo, protocolou seu recurso voluntário apenas no dia 21/10/2013 (fls. 5181).

Esse "atraso" na interposição do recurso ocorreu porque, cinco dias após ser cientificada, a recorrente opôs Embargos de Declaração por entender haver omissão, obscuridade e contradição no Acórdão da DRJ (fls. 5167-5171).

A Presidente da 2ª Turma de Julgamento da DRJ/CTA, porém, entendeu que

> *(...) não há previsão de embargos de declaração no rito processual estabelecido pelo Decreto nº 70.235, de 1972, bem como na Lei nº 9.784, de 1999 e, muito menos no Regimento Interno da Receita Federal, com relação a Acórdão proferido por DRJ e, ademais, a autoridade fiscal não está obrigada a se pronunciar expressamente sobre todas as argumentações constantes do processo, senão aquelas necessárias à solução legal aplicável ao caso concreto.*
>
> *Desta forma, inexiste espaço para que a autoridade administrativa conheça do recurso de fls. 5.167-5.171, apresentado pelo interessado em 17/09/2013.*

Com efeito, as Delegacias Regionais de Julgamento têm entendimento majoritário no sentido de que apenas podem ser opostos Embargos de Declaração contra acórdãos de primeiro grau que padecem de manifesto lapso – assim entendido como o erro cometido por descuido, distração, esquecimento ou engano involuntário – ou de erro de escrita ou de cálculo[3], na esteira do que prevê o art. 32 do Decreto nº 70.235/72:

> *Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.*

Para demonstrar esse entendimento, transcrevo alguns precedentes das DRJ:

> *EMBARGOS DE DECLARAÇÃO Verificando-se a existência de erros de digitação no voto do Acórdão embargado, acolhem-se os embargos de declaração para reparar tais erros.* (Acórdão nº 04-28977, de 14 de junho de 2012, 4ª Turma da DRJ em Campo Grande);
>
> *EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REVISÃO DO ACÓRDÃO LAVRADO. Constatado erro material no acórdão lavrado anteriormente, é de se retificar a parte equivocada.* (Acórdão nº 12-42478, de 29 de novembro de 2011, 2ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro I);

[3] NEDER, Marcos Vinicius. LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2004, p. 375.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL. RE-RATIFICAÇÃO DO ACÓRDÃO. Verificada a existência de inexatidão material no acórdão original prolatado, em razão de lapso manifesto, cumpre retificá-lo, de modo a permitir a correta execução do julgado*. (Acórdão nº 12-42098, de 09 de novembro de 2011, 4ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro I); e
>
> *EMBARGOS. Acatam-se os embargos quando for constatado erro no cálculo do imposto devido.* (Acórdão nº 15-28158, de 31 de agosto de 2011, 3ª Turma da DRJ em Salvador)

Esse entendimento, ao meu ver, é correto, pois a legislação de regência do processo administrativo fiscal federal realmente não prevê a oposição de Embargos de Declaração contra acórdãos proferidos em primeira instância com fundamento em omissão, contradição ou obscuridade. O "recurso" (embargos de declaração) intentado pela contribuinte em primeiro grau, portanto, é inexistente juridicamente.

Ora, o art. 33 do Decreto nº 70.235/72 é claro ao estabelecer que da decisão proferida pela DRJ caberá recurso voluntário no prazo de 30 dias, e nada mais. É o que ensinam Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martínez López:

> *Vencido em primeira instância, o contribuinte não está obrigado a recorrer, mas, se o fizer, estará sujeito ao prazo legal de 30 dias, sob pena de preclusão, ou seja, se ultrapassar este período estará impedido de apresentar o recurso em outro momento. No processo administrativo, o sistema de preclusão visa garantir a realização do ato em determinado tempo como também fixa o lapso de tempo para a passagem de uma etapa processual para a próxima.* (Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2004, p. 375)

Na verdade, nem mesmo as manifestações apresentadas com fundamento no art. 32 do Decreto nº 70.235/72 para a retificação de erros contidos na decisão, que pode ser admitida a título de embargos de declaração pelos julgadores de primeiro grau, têm o condão de suspender ou interromper o prazo para a interposição de recurso voluntário.

São exatamente nesse sentido as percucientes palavras de Antonio da Silva Cabral a respeito do art. 32 do Decreto nº 70.235/72:

> *Em se tratando de obscuridade, contradição entre fundamentação e decisão, ou dúvidas a respeito do que pretendeu dizer o julgador, é mais fácil a aceitação, pelo Conselho de Contribuintes, da* preliminar de nulidade da decisão*, por cerceamento do direito de defesa. Se o contribuinte preferir apresentar requerimento ao julgador a fim de que este desfaça a parte que ficou obscura ou que desfaça a possível contradição,* ***não deve descuidar de apresentar, igualmente, o recurso***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***voluntário dentro do prazo***. (Processo Administrativo Fiscal, São Paulo: Saraiva, 1993, p. 409)

É por essa razão, isto é, para resguardar o direito do contribuinte de interpor Recurso Voluntário, que as DRJ têm entendido que "*Os embargos de declaração admitidos, ainda que improcedentes, ensejam a prolação de novo acórdão*" (Acórdão nº 14-39459, de 29 de novembro de 2012). Nessa hipótese, o novo acórdão produzirá efeito substitutivo, podendo ser atacado por recurso voluntário no prazo de 30 dias contados da ciência desse novo julgamento em primeira instância.

Os embargos de declaração opostos pela recorrente, porém, não foram admitidos pela DRJ, razão pela qual não foi proferido novo acórdão e, assim, decorreu o prazo para a interposição de recurso a este Conselho. Concluo, assim, ser intempestivo o recurso voluntário de fls. 5181-5195.

Ocorre, porém, que a peça denominada "embargos de declaração" (i) foi protocolada pela contribuinte no prazo de 30 dias contados da ciência do acórdão proferido pela DRJ e (ii) tem indiscutível caráter infringente, pois contém a irresignação da contribuinte quanto aos termos da decisão de primeiro grau, devendo, portanto, ser recebida por este Conselho como verdadeiro recurso voluntário.

No âmbito do processo administrativo, que tem por finalidade o controle de legalidade do ato de lançamento, não pode ser prestigiado o formalismo em detrimento da busca pela verdade material. Dessa forma, e aplicando ao presente caso o chamado *princípio do informalismo moderado*, entendo que o equívoco cometido pela contribuinte deve ser relevado para que, ao menos, as alegações inseridas na peça de fls. 5167-5171 sejam submetidas à apreciação deste Conselho.

Por sua pertinência, destaco os ensinamentos de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López sobre o assunto:

> *(...) o processo administrativo fiscal* ***releva pequenas incorreções de forma****, de modo a possibilitar o acesso do administrado ao processo da maneira mais simples possível,* ***até porque não há necessidade de o contribuinte ser representado por um advogado****. A Lei nº 9.784/99, em seu artigo 2º, inciso IX, orienta a "adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza e respeito aos direitos dos administrados".*
>
> *Tal informalidade moderada, desde que preservadas as garantias fundamentais do administrado,* ***é mais adequada ao autocontrole da legalidade pela Administração Pública e mais aberta à busca da verdade real*** *que, como vimos, é a base de todo sistema.*[4]

São também nesse sentido as palavras de Hely Lopes Meirelles:

[4] Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Ed. Dialética, 2004, pág. 76.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIR A MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *O princípio do informalismo dispensa ritos sacramentais e formas rígidas para o processo administrativo, **principalmente para os atos a cargo do particular**. Bastam as formalidades estritamente necessárias à obtenção da certeza jurídica e à segurança procedimental*.[5]

O primado da verdade material, acima mencionado como fundamento para o *informalismo moderado*, se concretiza na atividade instrutória, permitindo ao julgador atuação proativa para, no plano do processo, alcançar a maior proximidade com o plano fático pela livre investigação do motivo e verificação de sua congruência com a motivação. Se a verdade material amplia a produção probatória, sob outro ângulo esbarra na preclusão consumativa inscrita no artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72, acima mencionado.

É cediço que a válida e eficaz aplicação da verdade material e do informalismo moderado deve ser sopesada especialmente com os princípios do contraditório e do devido processo legal, para impedir tumultos no rito processual e assegurar que quem se aproveite de tais preceitos não o faça exclusivamente para obter algum benefício.

Exsurge, aqui, o princípio do prejuízo, que

> *(...) constitui seguramente a viga mestra do sistema das nulidades e decorre da ideia geral de que as formas processuais representam tão-somente um instrumento para a correta aplicação do direito; sendo assim, a desobediência a formalidades estabelecidas pelo legislador só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida.*[6]

Ainda nessa esteira, é importante considerar que o processo administrativo tributário tem por característica precípua conferir liquidez e certeza ao crédito tributário. Dessa forma, e tendo em vista que os elementos trazidos aos autos pela contribuinte na peça de fls. 5167-5171 poderiam conduzir à redução dos valores dos autos de infração, entendo que os novos argumentos devem ser analisados pelo bem do interesse público.

Isso porque permitir a constituição definitiva de crédito tributário potencialmente improcedente, além de ignorar os princípios acima mencionados, causaria inegável prejuízo à contribuinte e à coletividade, pois o débito seria desnecessariamente inscrito em dívida ativa e cobrado por meio de execução fiscal, movimentando em vão a Administração pública e o Poder Judiciário.

Sendo assim, passo a analisar a peça de fls. 5167-5171.

Contradição quanto ao termo final do prazo para execução do MPF

A contribuinte alegou haver contradição no acórdão proferido pela DRJ quanto ao argumento, inserido na impugnação, de que o MPF nº 1010800.2011.00049 (instaurado contra a pessoa física) seria nulo por não prever o prazo para a conclusão do

[5] Direito Administrativo Brasileiro, 13ª ed., São Paulo: RT, 1987, p. 582 Apud Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Ed. Dialética, 2004, pág. 76.

[6] GRINOVER, Ada Pellegrini. In: NEDER, Marcos Vinicius. LÓPEX. Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo. Ed. Dialética, 2004, pág. 61.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

procedimento fiscal. Nessa linha, a contribuinte afirmou existir contradição por terem os julgadores afirmado que o **prazo para a conclusão do MPF** seria em **21/06/2011** a despeito de essa informação não constar do mandado acostado aos autos.

Registro, inicialmente, que, não tendo sido arguidas pela contribuinte nulidades envolvendo a execução do MPF 1010800-2012-00323-6, instaurado contra a pessoa jurídica, analisarei tão somente a regularidade do mandado de procedimento fiscal instaurado contra a pessoa física.

Não assiste razão à contribuinte quanto a este argumento, pois, conforme se depreende do MPF disponível no sítio da RFB (código de acesso nº 19320184, indicado no termo de início do procedimento fiscal de fls. 35-36), foi expressamente consignado nesse documento o prazo inicial para a conclusão do procedimento fiscal:

> *Este Mandado deverá ser executado até 21 de junho de 2011. Este instrumento poderá ser prorrogado, a critério da autoridade outorgante, em especial na eventualidade de qualquer ato praticado pelo contribuinte/responsável que impeça ou dificulte o andamento deste procedimento fiscal, ou a sua conclusão*.

Concluo, dessa forma, que não há contradição na decisão de primeira instância, pois o MPF, ao contrário do que alegou a contribuinte em sua impugnação, previu o prazo para a conclusão do procedimento fiscal, estando correto, portanto, o acórdão recorrido.

Contradição quanto à inobservância do prazo para as prorrogações de prazo

A contribuinte também afirmou existir contradição quanto às **prorrogações de prazo**, que o acórdão da DRJ informa terem "ocorrido em 13/04/2012, 10/08/2012, 07/12/2012 e 05/04/2013" (fls. 5168), mas houve erro de contagem, pois todas essas prorrogações foram feitas após o prazo de 60 dias previsto pelo Decreto nº 70.235/72.

Registro, inicialmente, estar equivocada essa afirmação feita na peça de fls. 5167-5171, pois foi consignado, no acórdão recorrido, que ocorreram "prorrogações de prazo para até **20/08/2011, 16/12/2011**, 13/04/2012, 10/08/2012, 10/08/2012, 07/12/2012 e 05/04/2013" (fls. 5152).

De acordo com o MPF disponível no sítio da RFB, as prorrogações de prazo mencionadas pela DRJ realmente ocorreram. Após confrontar as datas em questão, verifiquei o seguinte:

		Dias transcorridos
Instauração do MPF	21/02/2011	-
Vencimento do MPF	21/06/2011	120 dias
Primeira prorrogação (até)	20/08/2011	60 dias
Segunda prorrogação (até)	16/12/2011	118 dias
Terceira prorrogação (até)	13/04/2012	119 dias
Quarta prorrogação (até)	10/08/2012	119 dias
Quinta prorrogação (até)	07/12/2012	119 dias
Sexta prorrogação (até)	05/04/2013	119 dias

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como se vê, os julgadores de primeiro grau realmente equivocaram-se ao afirmar, às fls. 5152, que os termos de prorrogação acostados ao processo observaram o prazo de 60 dias estabelecido pelo §2º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72.

A despeito desse equívoco cometido pela DRJ, entendo que não há fundamento para que os autos de infração sejam considerados nulos em razão da inobservância do prazo máximo estabelecido pelo referido Decreto para a execução do MPF, pelos motivos que discorrerei a seguir.

Às fls. 113, 117, 119, 121, 123, 135 e 656, a autoridade fiscal afirma ter expedido os termos de ciência e continuação de procedimento fiscal com fundamento no art. 7º, §2º do Decreto nº 70.235/72, que prevê o seguinte:

> *Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)*
>
> *§ 2° Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo **prazo de sessenta dias**, prorrogável, sucessivamente, por **igual período**, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.*

Conforme visto acima, porém, o prazo de 60 dias estabelecido pelo referido Decreto foi observado, tão, somente, na primeira prorrogação de prazo.

Essa situação se deve ao fato de a autoridade fiscal ter observado os prazos estabelecidos nos atos normativos da RFB que dispunham sobre o planejamento das atividades fiscais e estabeleciam normas para a execução de procedimentos fiscais à época dos fatos, os quais divergiam da regra contida no Decreto. Vejamos.

Quando da instauração do MPF, em 21/02/2011, e até 1º/08/2011, estava em vigor a Portaria RFB nº 11.371/07. Esse ato normativo determinava que o prazo do MPF-Fiscalização seria de 120 dias, podendo ser prorrogado por 60 dias:

> *Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:*
>
> *I - **cento e vinte dias, nos casos de MPF-F** e de MPF-E;*
>
> *II - sessenta dias, no caso de MPF-D.*
>
> *Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.*
>
> *Art. 13. Os prazos a que se referem os arts. 11 e 12 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.*
>
> *Parágrafo único. A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal.*

Por essa razão, o prazo inicial do MPF, indicado no quadro acima, foi de 120 dias, e a primeira prorrogação, realizada ainda sob a vigência da Portaria RFB nº 11.371/07, observou o prazo de 60 dias.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Essa regra, porém, foi alterada pela Portaria RFB nº 3.014, de 29/06/2011, e que entrou em vigor em 1º/08/2011. Esse ato normativo manteve o prazo inicial de 120 dias para o MPF-Fiscalização, mas inovou ao prever que as prorrogações também poderiam ser realizadas por 120 dias (e não mais por 60 dias, como na regra anterior):

> *Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:*
>
> *I - **120 dias, nos casos de MPF-F** e de MPF-E; e*
>
> *II - sessenta dias, no caso de MPF-D.*
>
> *Art. 12. A **prorrogação** do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade emitente, tantas vezes quantas necessárias, **observado, em cada ato, os prazos fixados nos incisos I e II do art. 11, conforme o caso**.*
>
> *Art. 13. Os prazos a que se referem os arts. 11 e 12 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.*
>
> *Parágrafo único. A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal.*

Tendo em vista essa alteração, que produziu efeitos até o ano de 2014, quando a Portaria RFB nº 3.014/11 foi revogada pela Portaria RFB nº 1.687/14, as demais prorrogações foram realizadas pela autoridade fiscal observando o prazo de 120 dias.

Entendo que, por ser a Portaria hierarquicamente inferior ao Decreto, os dois atos normativos acima mencionados não poderiam ter previsto prazo para a execução do MPF-Fiscalização superior àquele estabelecido pelo Decreto nº 70.235/72.

Esse meu entendimento não significa, contudo, que a inobservância do prazo previsto pelo art. 7º, §2º do referido Decreto implique nulidade dos autos de infração lavrados no âmbito do procedimento fiscal. Essa inobservância poderá implicar, apenas, eventual responsabilização funcional do auditor fiscal e a reaquisição da espontaneidade pelo contribuinte.

Por sua pertinência, transcrevo, nesse ponto, as palavras de Antonio da Silva Cabral:

> *O art. 7º, em estudo, previu a maneira de se iniciar o procedimento contra o contribuinte, mas este não poderá esperar indefinidamente pelo fisco. Se a repartição não der continuidade à sua ação, o contribuinte adquirirá a espontaneidade, de acordo com o previsto no §2º deste dispositivo, que atribuiu aos atos de início de fiscalização o prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.*
>
> ***É preciso, no entanto, que se entenda corretamente esta disposição**. Muitos contribuintes acham que, passados os sessenta dias, sem que a fiscalização tenha dado prosseguimento ao ato inicial, o auto de infração ou a medida inicial se tornam **nulos**. Não é isto o que diz o*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *decreto. **A falta de continuidade da ação fiscal tem por efeito, apenas, restituir a espontaneidade**. Por exemplo: se, ao início da fiscalização, a empresa não possuía escrituração regular, nada impede que, passados os sessenta dias, sem prorrogação da ação fiscal, ela cuide de corrigir essa falha. Estará o contribuinte apto a apresentar a denúncia espontânea, na forma do art. 138 do CTN.*[7]

Após fazer raciocínio semelhante ao do excerto transcrito acima, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez Lopez também destacaram que "não é nulo o auto de infração lavrado contra contribuinte que, readquirindo a espontaneidade, não faz uso dos benefícios a ela inerente".[8]

Embora as razões acima sejam suficientes para afastar a nulidade arguida pela contribuinte, vale também registrar que a autoridade fiscal se manifestou diversas vezes, durante o procedimento fiscal, em intervalo de tempo inferior a 60 dias, o que, a despeito do vício quanto à emissão dos termos de prorrogação, demonstra a intenção de dar continuidade à Fiscalização, na linha do que ensinam Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez Lopez sobre essa questão:

> *(...) a espontaneidade é readquirida se o autor do procedimento fiscal não ultimar a continuidade da ação fiscal no prazo mencionado e não expedir nenhum outro ato, nesse ínterim, que demonstre sua intenção de prosseguir com o trabalho. Na verdade, **a cada novo ato do fiscal (intimação, pedido de esclarecimento, auto de infração etc.), cientificado o contribuinte, este prazo se reinicia mesmo no caso de o anterior ter-se expirado.**[9]*

Afasto, portanto, a segunda nulidade arguida pela contribuinte.

Omissão quanto ao argumento de que os prazos não poderiam ser superiores a 60 dias

Por fim, a contribuinte afirmou que o acórdão *a quo* estaria também eivado de omissão por não ter sido apreciada a inconformidade da contribuinte quanto aos prazos superiores a 60 dias em razão do que dispõe o art. 7º, §2º do Decreto 70.235/72 c/c art. 2º do Decreto nº 3.724/01. Os julgadores de primeiro grau analisaram a questão apenas sob o prisma da Portaria RFB nº 11.371, "norma sabidamente de hierarquia inferior".

Conforme visto acima, a despeito de assistir razão à contribuinte quando afirma que a Portaria não poderia extrapolar o prazo de 60 dias fixado pelo Decreto nº 70.235/72, essa situação, por si só, não implica nulidade das autuações fiscais. Dessa forma, é igualmente improcedente a terceira nulidade arguida pela contribuinte.

Omissão quanto à quebra do sigilo bancário

A contribuinte alega ter a DRJ se **omitido** quanto ao seguinte argumento inserido na impugnação: não poderia ter ocorrido a quebra do sigilo bancário envolvendo os anos de 2009 a 2010, pois o mandado de procedimento fiscal tinha por objeto apenas o período de jan/2007 e dez/2008.

[7] Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 198-199.
[8] Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2004, p. 140.
[9] Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2004, p. 140.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ao contrário do quanto afirmado pela recorrente, contudo, o Acórdão proferido pela DRJ não é omisso nesse ponto. Pelo contrário, a alegação feita pela contribuinte em sede de impugnação foi amplamente analisada pelos julgadores de primeiro grau, os quais concluíram que

> *(...) o senhor Luis Vanderlei Adams foi pessoalmente cientificado da ampliação do período investigado pelo fisco e mais, os extratos bancários sequer foram utilizados no presente lançamento, posto que a autoridade fiscal houve por bem utilizar as informações relativas ao total de vendas efetuadas, fornecidas pela SEFAZ/RS e, os blocos apresentados pelo próprio contribuinte, os quais comprovam a receita bruta conhecida.* (5.154)

Está correta a afirmação feita no Acórdão recorrido, pois, conforme se verifica dos autos de infração e do Relatório Fiscal, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados conforme o regime do lucro arbitrado correspondeu às receitas da atividade rural indicadas nos ofícios enviados pela Sefaz/RS à Fiscalização e nos blocos de produtor rural apresentados durante o procedimento fiscal, senão vejamos:

> *Assim, com base no artigo 532 do RIR/99, considerando-se que a SEFAZ/RS forneceu a esta Delegacia da Receita Federal as informações relativas ao total de vendas efetuadas pelo Sr. Luis Vanderlei Adams, que foram cotejadas com os blocos apresentados pelo próprio contribuinte, a base de cálculo do lucro arbitrado será com base na receita bruta conhecida.* ***Em virtude da obtenção das informações sobre as receitas com as vendas de produtos agrícolas, para o lançamento de ofício não foi considerada a movimentação financeira detectada nos extratos bancários****.* (Página 20 do Relatório Fiscal – fls. 4.596).

Tendo em vista que as informações obtidas pela autoridade fiscal junto às instituições financeiras não foram utilizadas para o lançamento de ofício, afasto, de plano, a alegação de nulidade dos autos de infração trazida aos autos pela contribuinte.

Ainda assim, e apenas para fins de registro, destaco que o meu entendimento de que, quando a quebra do sigilo bancário ocorre com base em determinação judicial, não se aplicam as regras contidas no Decreto nº 3.724/01 (que, ao regulamentar o art. 6º da Lei Complementar nº 105/01, obriga a autoridade fiscal a indicar os dados do mandado de procedimento fiscal na Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – "RMF") e, consequentemente, não há vinculação entre o período do MPF e o período da movimentação bancária. Ademais, se a quebra ocorreu por força de decisão judicial, não cabe a este Conselho afastar os efeitos da determinação proferida pelo Poder Judiciário.

Contradição quanto à multa qualificada

Por fim, a contribuinte alega existir contradição por terem os Julgadores de primeiro grau admitido a exigência da multa de ofício no patamar de 75% para os créditos tributários lançados em relação ao ano-calendário de 2007 (autuações lavradas em outro

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIR A MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

processo administrativo) e de 150% para os débitos exigidos nestes autos, relativos aos anos de 2008 a 2010.

No Relatório Fiscal, o autuante consignou o seguinte:

> *Será lançada* ***multa de ofício qualificada (150%) sobre a diferença entre as receitas declaradas nas declarações de pessoa física apresentadas pelo contribuinte e as receitas efetivamente obtidas conforme as informações prestadas pela Sefaz/RS****, que representam as vendas registradas nos blocos de produtor rural, conforme as tabelas abaixo, enquanto que* ***sobre as demais receitas será exigida a multa de ofício de 75%****. A qualificação da multa justifica-se pela inequívoca prática de atos comerciais com a finalidade de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica da empresa estabelecida para comercializar produtos agrícolas e realizar atividades típicas de cerealista, impedindo, consequentemente, o conhecimento da condição de contribuinte dessa empresa, suscetível de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente, nos termos do artigo 71 da Lei 4.502/64. Além disso, foram omitidas informações sobre o total de receitas com a atividade rural, conforme detectado pela comparação entre as receitas atividade rural declaradas como pessoa física, e o total de receitas da atividade rural informada pela SEFAZ/RS, cuja prática amolda-se, em tese, à infração prevista no artigo 1º da Lei 8.137/90.* (fls. 4.598)

A leitura do excerto acima indica que a autoridade fiscal exigiu ***(i)*** multa de 75% sobre as receitas declaradas e submetidas à tributação pela pessoa física (quando, na verdade, foram auferidas pela pessoa jurídica) e ***(ii)*** multa de 150% sobre as receitas omitidas, isto é, que sequer foram declaradas pela pessoa física.

Não é possível verificar se e por qual motivo, em relação ao ano-calendário de 2007, a autoridade fiscal exigiu apenas a multa de 75%, pois a contribuinte não acostou cópia das respectivas autuações fiscais à sua manifestação e, de acordo com as informações disponíveis no Comprot e no sítio do CARF, a lavratura ocorreu no processo nº **11070.722415/2012-72**, cujo recurso voluntário, pendente de julgamento, foi distribuído para a relatoria do Conselheiro Arthur José André Neto, da 3ª Turma Especial da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, em 09/04/2014 (mesma data em que os presentes autos foram distribuídos para minha relatoria).

Seja como for, entendo que o simples fato de ter sido exigida multa de ofício no patamar de 75% naqueles autos não implica redução da penalidade aplicada no presente processo administrativo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sendo assim, passo a analisar se merece ser reduzida a **multa de ofício qualificada exigida nestes autos sobre as receitas omitidas**, isto é, informadas pela Sefaz/RS à autoridade fiscal, mas que não foram declaradas e tributadas por Luis Adams.

Nos termos do art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96, para a aplicação da penalidade qualificada, a fiscalização deverá constatar que o contribuinte realizou ao menos uma das condutas tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que tratam, respectivamente, sobre a prática de sonegação, fraude e conluio.

Destaco que a prática de sonegação, fraude ou conluio exige a prova de ação ou omissão **dolosa** praticada pelo contribuinte. Ou seja, deve ser comprovada a prática de um ato doloso do contribuinte que possa configurar um desses crimes contra a ordem tributária.

Compartilho do entendimento manifestado em voto relatado pelo eminente Conselheiro Marcos Takata, desta Turma, no acórdão nº 1103-00.538, de 04/10/2011, de que os tipos previstos nos arts. 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/64 exigem **dolo específico**:

> *As infrações pressupostas nos arts. 71 a 73, da Lei 4.502/64 constituem elemento normativo do tipo da multa qualificada do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96. E as referidas infrações reclamam o concurso de dolo. O elemento subjetivo também integra o tipo da multa qualificada administrativa.*
>
> *Já tive oportunidade de dizer, em inúmeras ocasiões que, para mim, o elemento subjetivo do tipo exigido é o dolo específico, e não o dolo genérico, muito menos o dolo eventual. Quer dizer, o tipo da multa qualificada em comentário reclama a vontade da conduta descrita e a finalidade do resultado condenado (que é o concurso do dolo específico).*

Nessa esteira, este Conselho tem entendimento consolidado no sentido de que a multa qualificada apenas pode ser aplicada quando a autoridade fiscal comprova a prática de ato doloso que configure sonegação, fraude ou conluio, razão pela qual foi editada a Súmula nº 14: "A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo."

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também já afirmou reiteradas vezes que "O evidente intuito de fraude não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização" (Acórdão nº 9202-01.983 – 2ª Turma, Sessão de 16/02/2012).

Importante registrar que, até a edição da Lei nº 11.488/2007, havia previsão expressa do requisito de "evidente intuito de fraude" na redação do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, termo excluído por aquela lei.

O entendimento doutrinário – ao qual me filio – é de que a retirada da expressão "evidente intuito de fraude" do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 não alterou a disciplina

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIR A MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

geral deste dispositivo, uma vez que a constatação do dolo sempre foi o requisito principal para a aplicação da multa qualificada. É nesse sentido a doutrina de Paulo Coviello Filho:

> *Importante destacar, ainda, que tanto a doutrina quanto a jurisprudência, na vigência da antiga redação dos art. 44, II, da Lei n. 9.430, sempre deram muita importância para a expressão evidente intuito de fraude. O evidente intuito de fraude seria, então, requisito imprescindível para a qualificação da multa de ofício. Apesar dos diversos pronunciamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre a necessidade de apresentação desse requisito, não nos parece que a sua retirada da lei tenha mudado a disciplina geral desse dispositivo. Isso porque, conforme supraexposto, o dolo sempre foi o principal aspecto para autorizar a aplicação da multa de ofício na modalidade qualificada.* (A multa qualificada na Jurisprudência Administrativa. Análise Crítica das Recentes Decisões do CARF. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 218, São Paulo, Nov. 2013, p. 130-141)

No caso sob julgamento, restou demonstrado que, ao longo de três anos, receitas **sabidamente auferidas pela pessoa jurídica** foram indevidamente declaradas e incluídas apenas na base de cálculo do IRPF pelo seu sócio Luis Adams.

Corrobora essa conclusão o fato, consignado no Relatório Fiscal (fls. 4.593), de a pessoa física ter efetuado a retenção do **Funrural** quando adquiria grãos de terceiros, pois a responsabilidade pelo recolhimento desse tributo é atribuída pela Lei nº 8.212/91 apenas às **pessoas jurídicas** adquirentes de produtos rurais:

> *Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de:*
>
> *I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;*
>
> *II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.*
>
> *Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (...)*
>
> *III - a **empresa adquirente**, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento;*

Não há dúvidas, portanto, de que a contribuinte sabia que as receitas em questão eram de sua titularidade, mas, para evitar o recolhimento do IRPJ e da CSLL, decidiu submeter tais valores à tributação na pessoa física do seu sócio.

Ademais, foram utilizados **artifícios visando a ocultar** a ocorrência do fato gerador dos tributos devidos pela pessoa jurídica (IRPJ e CSLL), a saber:

(i) Ao longo de três anos a pessoa jurídica apresentou declarações informando sua **inatividade**, mas, na realidade, estava desenvolvendo atividades de compra e venda de produtos rurais (o que foi constatado, especialmente, mediante diligência realizada pela autoridade fiscal ao seu estabelecimento – fls. 658-669);

(ii) As receitas decorrentes de atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica, conforme visto acima, foram reiteradamente movimentadas em **contas bancárias mantidas por Luis Adams** e declaradas (em parte, conforme se verá a seguir) apenas pela pessoa física; e

(iii) Foram **omitidas**, nas declarações da pessoa física de Luis Adams, **receitas da atividade rural em valor considerável** (total de **R$11.636.930,94**) em **três anos** consecutivos (2008 a 2010), conforme as planilhas constantes das páginas 22 a 23 do Relatório Fiscal (fls. 4.598-4.599), resumidas a seguir:

	Receitas informadas pela Sefaz/RS	**Receitas declaradas por Luis Adams**	**Receitas omitidas**
Jan/08	R$ 436.559,66	R$ 153.783,00	R$ 282.776,66
Fev/08	R$ 630.176,78	R$ 190.592,00	R$ 439.584,78
Mar/08	R$ 184.178,81	R$ 144.027,00	R$ 40.151,81
Abr/08	R$ 528.515,64	R$ 764.236,00	R$ 0,00
Mai/08	R$ 1.352.565,44	R$ 629.559,00	R$ 723.006,44
Jun/08	R$ 794.698,63	R$ 364.984,00	R$ 429.714,63
Jul/08	R$ 246.202,81	R$ 212.898,00	R$ 33.304,81
Ago/08	R$ 19.492,31	R$ 10.081,00	R$ 9.411,31
Set/08	R$ 69.664,88	R$ 32.315,00	R$ 37.349,88
Out/08	R$ 236.759,48	R$ 161.350,00	R$ 75.409,48
Nov/08	R$ 143.705,40	R$ 69.783,00	R$ 73.922,40
Dez/08	R$ 93.957,57	R$ 3.615,00	R$ 90.342,57
TOTAL 2008	**R$ 4.736.477,41**	**R$ 2.737.223,00**	**R$ 2.234.974,77**
Jan/09	R$ 502.118,19	R$ 312.267,43	R$ 189.850,76
Fev/09	R$ 413.954,43	R$ 205.164,92	R$ 208.789,51
Mar/09	R$ 764.165,20	R$ 130.290,96	R$ 633.874,24

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Abr/09	R$ 1.274.510,82	R$ 641.910,64	R$ 632.600,18
Mai/09	R$ 3.866.950,40	R$ 600.529,53	R$ 3.266.420,87
Jun/09	R$ 857.166,61	R$ 374.313,12	R$ 482.853,49
Jul/09	R$ 143.573,68	R$ 81.133,71	R$ 62.439,97
Ago/09	R$ 6.600,00	R$ 6.600,00	R$ 0,00
Set/09	R$ 33.553,60	R$ 43.763,37	R$ 0,00
Out/09	R$ 30.325,07	R$ 92.462,95	R$ 0,00
Nov/09	R$ 282.737,36	R$ 197.137,35	R$ 85.600,01
Dez/09	R$ 1.000.343,00	R$ 175.694,63	R$ 824.648,37
TOTAL 2009	**R$ 9.175.998,36**	**R$ 2.861.268,61**	**R$ 6.387.077,40**
Jan/10	R$ 214.438,00	R$ 10.995,32	R$ 203.442,68
Fev/10	R$ 550.943,71	R$ 78.260,76	R$ 472.682,95
Mar/10	R$ 444.385,38	R$ 91.774,15	R$ 352.611,23
Abr/10	R$ 1.547.714,62	R$ 307.780,42	R$ 1.239.934,20
Mai/10	R$ 1.325.740,37	R$ 941.895,25	R$ 383.845,12
Jun/10	R$ 188.037,38	R$ 279.162,39	R$ 0,00
Jul/10	R$ 563.101,10	R$ 267.079,36	R$ 296.021,74
Ago/10	R$ 550.120,59	R$ 531.057,25	R$ 19.063,34
Set/10	R$ 6.920,70	R$ 6.768,45	R$ 152,25
Out/10	R$ 104.599,41	R$ 211.741,27	R$ 0,00
Nov/10	R$ 130.623,27	R$ 83.498,01	R$ 47.125,26
Dez/10	R$ 7.304,16	R$ 207.304,16	R$ 0,00
TOTAL 2010	**R$ 5.633.928,69**	**R$ 3.017.316,79**	**R$ 3.014.878,77**

Omissão total	**R$ 11.636.930,94**

Diante dos fatos acima sintetizados, concluo pela existência de dolo específico da contribuinte tendente a ocultar a ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL, configurando prática **reiterada** (nos anos-calendário de 2008 a 2010) de sonegação:

> Lei nº 4.502/64
>
> *Art. 71. Sonegação é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*
>
> *I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*
>
> *II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

Sendo assim, voto pela manutenção da multa de ofício qualificada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conclusão

Pelas razões acima expostas, recebo a petição de fls. 5167-5171 como recurso voluntário, mas lhe nego provimento.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Breno Ferreira Martins Vasconcelos - Relator

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Redator Designado.

Não obstante a detalhada análise meritória realizada pelo I. Cons. Breno Ferreira Martins Vasconcelos, que tão bem expôs o caso ao colegiado, entendo que o recurso voluntário não pode ser conhecido em razão de ter sido interposto tardiamente.

Inicialmente, com a devida vênia, não há como escapar da conclusão de que a petição de fls.**5.167/5.171** trata-se de "Embargos de Declaração", interpostos em face do Acórdão nº 06-43.477, proferido pela Segunda Turma da DRJ – Curitiba (PR) (fls.**5.128/5.161**), de sorte que não pode ser recebida como recurso voluntário.

Tal constatação decorre não apenas da denominação conferida pelo sujeito passivo logo no início daquela petição, mas da fundamentação regimental ali exposta, tomada de empréstimo do Regimento Interno do CARF, que prevê o cabimento de embargos de declaração contra decisões proferidas por seus colegiados. Senão, vejamos:

> ***Regimento Interno do CARF (Anexo II)***
>
> *"Art. 64. Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos:*
>
> *I - Embargos de Declaração;*
>
> *.....*
>
> *Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.*
>
> *§1° Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma, no prazo de cinco dias contado da ciência do acórdão:*
>
> *.....*
>
> *II - pelo contribuinte, responsável ou preposto."*

Mas não é só isso.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Materialmente, a peça processual produzida pelo contribuinte revela nítida feição de embargos de declaração, vez que as razões recursais eleitas foram exatamente as típicas dos aclaratórios, quais sejam, supostas contradições e omissões do acórdão *a quo*.

Logo, considerando a inexistência de previsão, no processo administrativo tributário federal, de cabimento de embargos de declaração contra decisões de primeira instância, agiu bem a Presidência da Segunda Turma da DRJ – Curitiba (PR) ao não conhecê-los nos seguintes termos (fls.**5.175/5.178**):

> *"Concluindo, é de se ressaltar que não há previsão de embargos de declaração no rito processual estabelecido pelo Decreto nº 70.235, de 1972, bem como na Lei nº 9.784, de 1999 e, muito menos no Regimento Interno da Receita Federal, com relação a Acórdão proferido por DRJ e, ademais, a autoridade fiscal não está obrigada a se pronunciar expressamente sobre todas as argumentações constantes do processo, senão aquelas necessárias à solução legal aplicável ao caso concreto.*
>
> *Desta forma, inexiste espaço para que a autoridade administrativa conheça do recurso de fls. 5.1675.171, apresentado pelo interessado em 17/09/2013."*

É importante esclarecer que na hipótese de haver omissão, contradição, obscuridade ou mesmo dúvida em decisões das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, tais vícios devem ser levados ao conhecimento da segunda instância em sede de recurso voluntário, **de forma que não há qualquer prejuízo ao exercício do direito constitucional à ampla defesa**. Essa é uma particularidade do processo administrativo tributário federal que vai ao encontro da desejada razoável duração do processo, estampada, desde a Emenda Constitucional nº 45, de 30/12/04, no art.5º, LXXVIII, da CF/88: "*a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.*".

No caso concreto, o contribuinte também interpôs o recurso voluntário de fls.**5.181/5.195**.

Tendo sido cientificado do acórdão de primeira instância em 12/9/13, conforme Aviso de Recebimento (fl.**5.164**), e inexistindo previsão de suspensão ou interrupção do prazo recursal em virtude, por exemplo, do indevido manejo de embargos de declaração, que, como visto, sequer tinha previsão legal, conclui-se que a protocolização do recurso voluntário em 21/10/13, ou seja, após trinta dias, foi intempestiva, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6/3/72, que regula o processo administrativo tributário federal:

> *"Art. 5º Os prazos serão contínuos,* ***excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento****.*
>
> *Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.*
>
> *.....*
>
> *Art. 23. Far-se-á a intimação:*
>
> *.....*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIR A MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*II - por **via postal**, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

.....

*§ 2° **Considera-se feita a intimação**:*

.....

*II - no caso do inciso II do caput deste artigo, **na data do recebimento** ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

.....

*Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, **dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão**.*

.....

Art. 35. O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção." (destaquei)

Nos mesmos moldes, dispõe o Decreto nº 7.574, de 29/9/11:

*"Art.73.O recurso voluntário total ou parcial, que tem efeito suspensivo, poderá ser interposto contra decisão de primeira instância contrária ao sujeito passivo, **no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da decisão** (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 33).*

Art.74.O recurso voluntário total ou parcial, mesmo perempto, deverá ser encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 35)." (destaquei)

Pelo exposto, VOTO no sentido de NÃO CONHECER do recurso.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 07/04/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS
Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA