



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

Processo nº 11634.000123/2009-57
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1102-000.918 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de agosto de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente VISATEC CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

EXPEDIÇÃO DE REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - RMF. SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO. DESNECESSIDADE.

Não há motivo para o sobrestamento do julgamento sob o fundamento de quebra de sigilo bancário se as informações porventura obtidas por meio de RMF não foram determinantes para o lançamento efetuado, nem constituíram elemento de prova de ilícitos praticados que tenham sido objeto de lançamento de ofício.

AUSÊNCIA DE MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), mero instrumento de controle administrativo, a partir de 01.01.2008, passou a ser emitido exclusivamente de forma eletrônica, podendo ser consultado via internet por meio de código de acesso fornecido à pessoa jurídica fiscalizada, o que dispensa sua juntada aos autos do processo.

INOBSERVÂNCIA DE PRAZOS LEGAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não comprovada a alegada inobservância de prazos legais para a manifestação da fiscalizada no curso do procedimento, a qual, em tese,

poderia ensejar cerceamento do seu direito de defesa, improcede a alegação de nulidade do lançamento por este motivo.

INTIMAÇÃO PARA PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS ANTES DO LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura a fase litigiosa entre o fisco e contribuinte, sendo descabido cogitar-se de violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório na fase investigatória que antecede o lançamento.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não comprovada a alegada omissão da autoridade julgadora de primeira instância em nenhum ponto relevante para o deslinde do litígio, improcede a alegação de sua nulidade por este motivo.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. REFORMA DO LANÇAMENTO. INCOMPETÊNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A mera retificação de base de cálculo pela autoridade julgadora, no exercício de sua competência legal, não implica a nulidade do lançamento efetuado, nem tampouco da decisão proferida, salvo se restasse configurada a alteração do critério jurídico utilizado na autuação e o consequente cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

ARBITRAMENTO DO LUCRO. NÃO APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA.

Sujeita-se ao arbitramento do lucro o contribuinte o contribuinte que deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou, na hipótese de tributação com base no lucro presumido, o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

MULTA DE OFÍCIO.

Quando apurado em procedimento de ofício imposto devido em montante superior ao declarado, impõe-se a multa de ofício sobre as diferenças apuradas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será aplicada à multa de ofício de 150%.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

O agravamento da penalidade em 50%, previsto no inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser aplicado nos casos em que o contribuinte deixar de atender à intimação do Fisco para prestar esclarecimentos, independentemente da importância dessa intimação para o resultado do

juízo, bem como da necessidade de a autoridade fiscal obter os esclarecimentos junto a terceiros.

Assim, não se deve majorar a penalidade quando o sujeito passivo apresenta resposta incompleta ou diferente da desejada pela autoridade fiscal. No caso dos autos, a falta de apresentação dos livros fiscais já resultou no arbitramento nos lucros não podendo motivar, também, o agravamento da multa.

Do mesmo modo, não se deve agravar a penalidade quando o contribuinte deixar de atender à intimação que contém pedido incompatível com as circunstâncias da ação fiscal, como na hipótese de se exigir a apresentação de arquivos digitais em fiscalização onde a empresa não possuía nem mesmo os livros fiscais básicos escriturados, não sendo razoável supor que os possuísse em meio digital. Ou ainda quando o sujeito passivo não responder à intimação para se manifestar sobre o resultado da fiscalização, devendo seu silêncio ser interpretado como impossibilidade de contradição da força das provas. Nessas circunstâncias, deve-se interpretar a lei da forma mais favorável ao contribuinte, nos termos do incisos II e IV do art. 112 do Código Tributário Nacional.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido no principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula. Tendo o IRPJ sido apurado pelo lucro arbitrado, a CSLL também deve sê-lo, e o PIS/PASEP e a COFINS devem ser apurados no regime cumulativo.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para reduzir o percentual da multa de ofício aplicada de 225% para 150%, vencidos os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé e Ricardo Marozzi Gregório. O conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho acompanhou o relator pelas conclusões em relação às matérias “MPF” e “preclusão”. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Evande Carvalho Araujo.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé – Presidente e Relator.

Documento assinado digitalmente.

José Evande Carvalho Araujo – Redator designado.

Participaram do julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araújo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por VISATEC CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA, contra acórdão proferido pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Curitiba, que concluiu pela procedência parcial do lançamento de ofício efetuado, e cuja ementa transcreve-se abaixo:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

DECADÊNCIA. DOLO.

A ocorrência de dolo afasta a contagem do prazo decadencial pela forma prevista no art. 150 do Código Tributário Nacional.

INEXISTÊNCIA, NOS AUTOS, DE MPF.

Desde 1º/01/2008, por força da Portaria RFB nº 11.371, de 2007, o MPF passou a ser emitido exclusivamente de forma eletrônica, podendo ser consultado via internet, o que dispensa a juntada aos autos de via impressa.

ARBITRAMENTO DE LUCROS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS CONTÁBEIS.

Tendo o contribuinte apresentado DIPJ com base no lucro real e, reiteradamente intimado, deixado de apresentar seus livros contábeis, o arbitramento dos lucros é medida que se impõe.

CONSTRUÇÃO CIVIL COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS. PERCENTUAIS PARA ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O lucro arbitrado sobre as receitas auferidas na atividade de construção civil com fornecimento de materiais resulta da aplicação dos percentuais de 9,6% para o IRPJ e de 12% para a CSLL. Não havendo o fornecimento de materiais, os percentuais são de 38,4% para o IRPJ e 32% para a CSLL.

MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA.

A conduta dolosa tendente a ocultar da Autoridade Fiscal a ocorrência de fatos geradores de tributos, acrescida do persistente não atendimento de reiteradas intimações para apresentar livros, documentos e arquivos digitais, enseja a imposição da multa de ofício qualificada e agravada, no percentual de 225%.

DECORRÊNCIA.

Aplicam-se aos lançamentos reflexos, no que couber, o que restar decidido com relação ao lançamento matriz.”

Os fatos e circunstâncias específicas que deram ensejo ao lançamento fiscal encontram-se descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 824-838.

Em síntese, a autuação decorreu da constatação de omissão de receitas operacionais apuradas a partir de: (i) divergências entre o Livro de Registro de Prestação de

Serviços e a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ apresentada, e (ii) informações e documentos obtidos pela fiscalização junto a terceiros, referentes a notas fiscais de prestação de serviços que não estavam escrituradas naquele livro e nem compunham o montante informado na DIPJ.

Por entender caracterizada a conduta dolosa do contribuinte na prática de sonegação, foi aplicada a multa qualificada de 150%, aumentada ainda de 50%, em razão da falta de atendimento às intimações fiscais, perfazendo o percentual final de 225%.

Por não terem sido apresentados os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, o contribuinte teve o seu lucro arbitrado pela fiscalização. Em razão disto, as receitas consignadas na DIPJ, na qual o contribuinte informara o lucro real trimestral como forma de apuração, foram também submetidas ao regime do lucro arbitrado, sendo aplicada, no caso, a multa de ofício de 75%.

De se observar que na autuação foram abatidos do montante do imposto apurado os valores do imposto já declarados pelo contribuinte como devidos.

O contribuinte impugnou o feito, alegando, em síntese, o seguinte, de acordo com o relato da decisão recorrida que, por bem resumir suas alegações, adoto:

“- aduz que se trata de tributos sujeitos a lançamento por homologação, e que o Fisco teria 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, para efetuar o lançamento e que, por essa razão, já estaria decaído do direito a qualquer lançamento relativo a fatos geradores ocorridos antes de 31.03.2004;

- suscita a nulidade do lançamento, argumentando: 1) que não existe nos autos Mandado de Procedimento Fiscal; 2) que não foram observados prazos legalmente estabelecidos;

- sustenta a impossibilidade de tributação mediante lucro arbitrado. Tece considerações acerca dos incisos I, III e VI do art. 530 do RIR/99, no propósito de demonstrar não ser cabível o arbitramento de seu lucro;

- reclama do fato de ter sido utilizado o percentual de 38,4% para o arbitramento de seu lucro, ao argumento de que sua atividade é a prestação de serviços de construção civil com emprego de materiais e, por essa razão, deveria ter sido utilizado o percentual de 8%;

- relata que, em decorrência do afastamento da tributação pelo lucro real e adoção do lucro arbitrado, o lançamento do PIS e da COFINS foi constituído pela sistemática da cumulatividade, em detrimento da não-cumulatividade, inerente ao lucro real. Argumenta que deve prevalecer a sistemática por ela adotada;

- com argumentação variada, contesta a multa de ofício de 75%;

- também com argumentação variada, contesta a qualificação da multa, com ênfase na alegação de que todas as notas supostamente omitidas foram devidamente contabilizadas no livro de prestação de serviços. Adiciona que, no ano de 2004, apresentou uma DIPJ e vinte e nove DCTF retificadoras, o que demonstraria que os erros e omissões estavam sendo sanados;

- argumenta que não ocorreu embaraço à fiscalização, e que, em todas as intimações, teceu considerações, apresentou justificativas e juntou os documentos

que lhe estavam disponíveis. Alega que jamais se negou a entregar os documentos solicitados, mas que apenas requereu prazo razoável para fazê-lo.”

Em virtude dos argumentos apresentados, determinou a DRJ a realização de diligência com vistas a apurar os valores dos materiais efetivamente empregados nos serviços prestados pela impugnante.

Embora tenha o contribuinte silenciado a respeito, nas duas oportunidades que o autor da diligência lhe deu no curso do procedimento, elaborou aquela autoridade relatório em que identifica notas fiscais emitidas correspondentes a serviços em que teriam sido utilizados materiais.

A DRJ afastou a decadência, rejeitou as demais alegações de nulidade, e manteve os percentuais de multa aplicados às infrações lançadas. Contudo, reduziu os valores do IRPJ e da CSLL lançados, na parte dos serviços em que aplicáveis os percentuais de arbitramento de 9,6% e de 12%, respectivamente, em oposição aos percentuais de 38,4% e de 32% que constaram do lançamento original.

Cientificada desta decisão em 14.09.2009, conforme AR de fls. 1359, e com ela inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 08.10.2009, fls. 1360-1390, no qual repisa integralmente os argumentos expostos na inicial.

Sustenta ainda que o acórdão recorrido expressamente reconheceu que o lançamento fora constituído de forma ilícita e dissonante do ordenamento, ao reformar o crédito tributário lançado, e que a única alternativa cabível seria a anulação do lançamento por completo, posto que a autoridade julgadora não possui competência para refazer o lançamento.

Contesta a fundamentação adotada na decisão recorrida com relação ao MPF, observando que as alterações promovidas pelo ato infralegal nela citado (Portaria RFB nº 11.371, de 12.12.2007, não podem ser aplicadas ao caso concreto, visto que os créditos lançados são anteriores à sua edição.

Demanda ainda a nulidade do acórdão recorrido por não ter proferido qualquer julgamento acerca da impossibilidade da tributação cumulativa do PIS e da COFINS, em detrimento da não-cumulatividade.

Na semana anterior ao julgamento do processo, na sessão de julho de 2013, trouxe a recorrente aos autos os documentos de fls. 2612-3009, e fez variadas alegações, no sentido da nulidade por quebra de sigilo bancário, da necessidade de sobrestamento do julgamento pelo mesmo motivo, da existência de contradição e ausência de motivação com relação à desconsideração das informações contidas na DACON, DIPJ e DCTF, da ausência de prova da ocorrência do fato gerador dos valores contidos em declarações desprezadas, da desnecessidade do lançamento de ofício das receitas reconhecidas e declaradas em DACON, DIPJ e DCTF, da inexistência de omissão de receita e demonstração inequívoca de erro na qualificação jurídica dos fatos, da existência de vício no lançamento com base no lucro arbitrado, da nulidade parcial do lançamento por vício no procedimento por ausência de intimação da recorrente em relação a algumas notas fiscais, e da indevida aplicação da multa qualificada e do seu agravamento em razão de embaraço. Os documentos juntados são cópias simples de decisões judiciais e administrativas, de DACON e DIPJ apresentadas, e de livros identificados como Razão nº 13 e 14, e Diário nº 09.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, antes do julgamento a recorrente trouxe uma série de novas alegações, que não haviam sido anteriormente aduzidas nem em sede de impugnação, nem em sede de recurso.

Cediço que, nos termos da legislação que rege o processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72 – PAF), as questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, e que somente vêm a ser demandadas em sede de recurso, constituem matérias preclusas, das quais não se toma conhecimento, por constituir afronta ao duplo grau de jurisdição a que se submete o processo.

Exceção deve-se fazer, contudo, com relação às matérias cujo reconhecimento deva ser feito de ofício, hipótese na qual se inserem as nulidades arguidas. Neste sentido dispõe o artigo 245 do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária no âmbito do contencioso administrativo:

“Art. 245. A nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos, sob pena de preclusão.

Parágrafo único. Não se aplica esta disposição às nulidades que o juiz deva decretar de ofício, nem prevalece a preclusão, provando a parte legítimo impedimento.”

Assim também orienta-se a jurisprudência do CARF, consoante os precedentes a seguir colacionados:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ARGUIÇÃO DE NULIDADES. PRECLUSÃO. Opera-se a preclusão em relação às nulidades suscitadas no recurso, que não devam ser decretadas de ofício e que não foram arguidas na impugnação.” (Acórdão nº 103-22044, relator Paulo Jacinto do Nascimento)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR DE NULIDADE - MOMENTO PARA ARGUIÇÃO - PRECLUSÃO - Salvo nos casos expressamente previstos em lei, o momento para o contribuinte apresentar as razões de fato e de direito em que se fundamenta a defesa é o da apresentação da impugnação ou do recurso, sob pena de preclusão.” (Acórdão nº 104-22723, relator Pedro Paulo Pereira Barbosa)

“NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE DO LANÇAMENTO - PRECLUSÃO - As questões suscitadas em sede de recurso voluntário devem ser

prequestionadas na impugnação ao lançamento.” (Acórdão nº 102-47484, relator José Raimundo Tosta Santos)

“PRECLUSÃO. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo, exceto quando deva ser reconhecida de ofício.” (Acórdão nº 203-10837, relator Emanuel Carlos Dantas de Assis)

Início a análise pela questão referente à quebra do sigilo bancário, com base na qual argui a recorrente a nulidade do procedimento, ou, alternativamente, a necessidade de sobrestamento do julgamento, demandas estas que não constavam da peça recursal.

Aliás, em vista do reiterado entendimento deste Colegiado, no sentido de que o sobrestamento deva ser reconhecido de ofício, pelo próprio relator, quando configurada esta situação, de qualquer sorte caberia uma análise preliminar desta questão, ante os fatos concretos, antes de se adentrar no enfrentamento específico das alegações recursais.

Esta análise se faz necessária, no caso, porque a autoridade fiscal consignou, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 825) o seguinte, *verbis*:

“Consoante o determinado no Art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, atendendo as condições do Art. 4º, § 6º do Decreto nº 3.724/2001, foram emitidas, em 30/12/2008, Requisições sobre Movimentação Financeiras ao Banco do Brasil S/A, Caixa Econômica Federal, Banco Safra S/A e Banco do Estado do Rio Grande do Sul com a requisição de documentos bancários relativos as operações mantidas pela empresa nas mencionadas Instituições Financeiras.”

Tendo havido a solicitação de documentos bancários diretamente às instituições financeiras, por meio de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF, consoante o entendimento reiteradamente manifestado por esta Turma, haveria, a princípio, motivo suficiente para o sobrestamento do julgamento, em atenção ao disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, ainda que tal providência não tenha sido requerida pela parte. Por outro lado, também é o entendimento desta Turma, reiteradamente manifesto, de que não há que se falar em quebra de sigilo bancário nos casos em que os extratos são apresentados pela própria fiscalizada.

Em outro interessante precedente desta Turma, de lavra deste relator, também restou consignado que o simples fato de ter havido emissão de RMF às instituições financeiras não é bastante, por si só, para determinar o sobrestamento, sendo necessário que as informações obtidas por este meio tenham sido determinantes para a efetivação do lançamento.

No precedente a que me refiro (processo nº 16024.000584/2007-60, julgado na sessão de abril de 2013, Acórdão nº 1102-000.858), ocorrera o seguinte, consoante excerto que transcrevo do voto condutor:

“É verdade que no caso concreto a autoridade fiscal intimou a recorrente a apresentar os extratos bancários de diversas contas correntes, em mais de uma instituição financeira, conforme Termo de Intimação de fls. 208-209, e que, não tendo sido integralmente atendida, expediu Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF àquelas instituições para a obtenção dos extratos bancários relativos aos anos de 2002 a 2004. É o que está descrito no Termo de Constatação Fiscal de fls. 462-466.

Nos presentes autos, todos os créditos com relação aos quais a recorrente foi intimada a comprovar a origem são de depósitos ocorridos exclusivamente na conta bancária nº 2.122-9, agência 2409-0, do Bradesco S/A, no ano calendário de 2002. Ou seja, em que pese tenha havido a expedição de requisições de movimentação financeira a outras instituições financeiras, e abrangendo períodos diversos, o fato é que, com relação a todos os fatos geradores aqui discutidos, os elementos de prova (os extratos bancários) foram fornecidos pela própria recorrente, em atendimento a intimação regularmente expedida pela autoridade fiscalizadora no uso de sua competência legal.

Portanto, não há que se falar em prova ilícita ou imprestável, nem tampouco em quebra de sigilo bancário.”

O entendimento foi, na ocasião, seguido à unanimidade pelos conselheiros integrantes do Colegiado.

Em síntese, o que procurei lá deixar assente, e que aqui reafirmo, é que, se os dados porventura obtidos por meio de RMF não tiveram qualquer relevância para o lançamento efetuado, nem constituíram elemento de prova de ilícitos praticados que tenham sido objeto de lançamento de ofício, não há motivo para o sobrestamento do julgamento por alegada quebra de sigilo bancário sem autorização judicial.

Dito isto, volto ao caso concreto.

Reproduzo novamente o mesmo excerto do Termo de Verificação Fiscal, agora porém acrescido dos parágrafos imediatamente a ele anterior e posterior:

“As recorrentes procrastinações e omissões no atendimento ao Fisco Federal determinaram a lavratura, em 23/12/2008, de Termo de Embaraço Fiscalização (fls. 312-315), matéria tratada no Art. 919, § único, do RIR/99, e no Art. 33, inciso I, da Lei nº 9.430/96, sendo a ciência efetuada pela via postal, dada a impossibilidade da entrega pessoal aos seus administradores (fls. 316-317). De mesma data, foi formalizada Representação para Fins Penais, 411 integrante do processo administrativo fiscal nº 10930.720112/2008-07, nos termos do estabelecido na Portaria RFB nº 665/2008, Art. 7º (fls. 318 a 322).

Consoante o determinado no Art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, atendendo as condições do Art. 4º, § 6º do Decreto nº 3.724/2001, foram emitidas, em 30/12/2008, Requisições sobre Movimentação Financeiras ao Banco do Brasil S/A, Caixa Econômica Federal, Banco Safra S/A e Banco do Estado do Rio Grande do Sul com a requisição de documentos bancários relativos as operações mantidas pela empresa nas mencionadas Instituições Financeiras.

Em um atendimento parcial do solicitado, foi recebido no dia 16/01/2009, os livros de prestação de serviços relativos aos anos calendários de 2004, 2005 e 2006 (fls. 435-450) e as notas fiscais correlatas (fls. 451-614). Importante observar que no termo de entrega, foi requerido um novo prazo de atendimento: "Livro Diário de 2004 em 28/01/2009" e "Livro Diário de 2005/2006 em 20/02/2009" (fl. 435). Até a data de lavratura do presente Termo, tais registros não foram entregues.”

Vê-se, assim, que a observação feita com relação à expedição das RMF está inserida dentro de um contexto em que o Auditor Fiscal está simplesmente descrevendo tudo o que aconteceu ao longo do procedimento fiscal, em uma ordem cronológica das ocorrências.

De fato, todo este excerto integra a primeira parte do Termo de Verificação Fiscal, que se denomina “*I. Do Procedimento Fiscal*”.

Como havia uma recorrente procrastinação e falta de atendimento às intimações, por parte da contribuinte, vendo-se impossibilitada de dar prosseguimento normal à fiscalização naquelas condições, lavrou a autoridade fiscal um Termo de Embaraço à Fiscalização, e, passo seguinte (e decorrente do próprio embaraço), expediu as RMF, nos termos da legislação regulamentar, com vistas a dar prosseguimento à fiscalização pelo único meio que, naquele momento, se afigurava possível.

Contudo, logo após, registra o fiscal autuante que houve um atendimento parcial do quanto solicitado à contribuinte nas diversas intimações a ela dirigidas, tendo sido recebidos os livros de prestação de serviços e as notas fiscais correlatas. Veja-se que as RMF foram emitidas em 30/12/2008, e os referidos livros e documentos foram apresentados pela fiscalizada no dia 16/01/2009.

A partir daí, o que se verifica do restante do relato fiscal, é que toda a fiscalização desenvolveu-se a partir das informações obtidas nestes livros e documentos apresentados pela fiscalizada, em confronto com as informações apuradas junto a terceiros clientes da fiscalizada (Prefeituras, em sua maior parte) e com as declarações apresentadas pela recorrente ao fisco.

De fato, conforme já constou no início do presente relatório, ao norte, foram duas as infrações apontadas pela fiscalização: (i) receitas auferidas e comprovadas por meio de circularizações efetuadas junto a terceiros e que foram omitidas na escrituração do Livro de Registro de Prestação de Serviços, e (ii) diferença entre os valores registrados no referido livro e os declarados ao fisco.

De se ressaltar que, nos autos, não há sequer cópia das RMF que teriam sido emitidas, nem de quaisquer documentos ou informações que por meio delas teriam sido obtidos, o que já bem demonstra a total irrelevância dessas informações para a constituição do crédito tributário aqui discutido. Conforme dito, o parcial atendimento das intimações fiscais abriu o caminho para o prosseguimento da ação fiscal sob outra ótica, tornando despiciendas as RMF emitidas, bem como as informações que porventura tenham sido prestadas, em atendimento às mesmas.

Por todo o exposto, nenhum motivo há, no presente caso, para o sobrestamento do julgamento sob o fundamento de quebra de sigilo bancário, muito menos para a decretação da suposta nulidade do lançamento, pelo mesmo alegado motivo.

Com relação às demais alegações feitas na petição apresentada na semana anterior ao julgamento do processo, na sessão de julho de 2013, e os documentos com ela apresentados, após analisá-los, não constatei propriamente substancial inovação, senão apenas abordagens ligeiramente variadas sobre os mesmos temas e questões suscitadas ao longo do recurso, pelo que, quando for o caso, serão pontualmente destacadas ao longo do voto a seguir.

Passo, então, à análise propriamente das alegações recursais.

O lançamento foi cientificado à recorrente em 31.03.2009, e diz respeito a fatos geradores ocorridos no ano de 2004. A análise da decadência, contudo, se fará ao final, em razão da vinculação desta questão à aplicação ou não da multa qualificada ao caso.

Com relação às alegações de nulidade dos créditos constituídos, por alegada inexistência, nos autos, do Mandado de Procedimento Fiscal, e suposta inobservância de prazos legalmente estabelecidos, sem razão a recorrente.

De fato, o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, instituído originariamente pela Portaria SRF nº 3.007, de 2001, constitui mero instrumento de controle indispensável à administração tributária, permitindo acompanhar o desenvolvimento das atividades realizadas pelos Auditores-Fiscais, e também instrumento de garantia para o contribuinte, na medida em que este poderá conferir se, de fato, os Auditores-Fiscais que o estejam fiscalizando estão no exercício legal de suas funções.

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN, e os pressupostos de sua validade e eficácia para surtir os efeitos a que se destina têm sede, apenas, no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF, diploma este que possui *status* e força de Lei, consoante reiterada e pacífica jurisprudência administrativa e judicial. E a competência para a realização desta atividade encontra-se assente no art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.457, de 2007, *verbis*:

“Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

(...)”

Portanto, eventuais falhas ou irregularidades que porventura tivessem ocorrido quanto à observância das regras pertinentes ao MPF, quando muito, poderiam suscitar responsabilidade administrativa do Auditor-Fiscal da Receita Federal; nunca, porém, teriam força para retirar daquela autoridade a competência para efetuar o lançamento, que lhe é assegurada por lei.

Neste sentido, o seguinte precedente deste Colegiado:

“NULIDADE DO LANÇAMENTO EM RAZÃO DE VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do auto de infração somente se configura na ocorrência das hipóteses previstas na legislação.

Os preceitos estabelecidos no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) e no Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235, de 1972) sobrepõem-se às recomendações insertas na Portaria que criou o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que se consubstancia mero instrumento de controle administrativo, de sorte que eventuais alterações nele inseridas, ou até mesmo a inexistência deste instrumento, não caracterizam vícios insanáveis.” (Acórdão 1102-00.197, relator José Sérgio Gomes, sessão de 20 de maio de 2010)

No caso concreto, de qualquer sorte, cumpre observar que já no Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 1), foi informado à recorrente o número do Mandado de

Procedimento Fiscal (MPF nº: 09.1.02.00-2008-00610-6) e o código de acesso ao MPF na internet (67303070).

É que desde o dia 1º de janeiro de 2008 a matéria atinente ao MPF já se encontrava regida pela Portaria RFB nº 11.371, de 12.12.2007, a qual revogou as normas anteriores, e expressamente dispôs, no seu art. 4º, o seguinte (grifos acrescentados):

“Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência pelo sujeito passivo do MPF, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

Dentre as normas anteriores, que foram por esta Portaria revogadas, encontram-se aquelas que previam a emissão do MPF em três vias, sendo que uma delas deveria integrar o processo administrativo. Com a possibilidade de consulta, via internet, do MPF emitido, mediante a utilização do referido código de acesso, mesmo após a conclusão do procedimento fiscal correspondente, não mais se faz necessária a juntada do MPF aos autos do processo.

Num último esforço para ver prevalecer o seu equivocado entendimento acerca da questão, aduz a recorrente que as disposições da Portaria RFB nº 11.371, de 2007, acima reproduzidas, não poderiam ser aplicadas ao caso concreto, visto que os créditos lançados são anteriores à sua edição, citando, em seu socorro, o art. 144 do CTN.

Ora, o artigo 144 apenas estatui que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e se rege pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, e isto foi rigorosamente observado no caso concreto.

Em primeiro lugar, porque, conforme já referido, a emissão de MPF não possui assento em lei. E, em segundo, porque, ainda que possuísse, as normas que definem a forma e as circunstâncias de sua emissão são normas processuais, e não substanciais. Neste aspecto, é precisa e oportuna a lição de Humberto Theodoro Júnior, quando afirma que “a lei que se aplica em questões processuais é a que vigora no momento da prática do ato formal, e não do tempo em que foram consumados.”¹

Portanto, sob qualquer ótica que se analise a questão, não encontra fundamento a suscitada alegação de nulidade do procedimento fiscal por falta de MPF.

Com relação aos prazos, alega a recorrente que a autoridade fiscal somente lhe concedeu prazos exíguos para que se manifestasse, o que, em termos práticos, tornava impossível o atendimento das intimações. Aponta a inobservância, por parte daquela

autoridade, do prazo legal de vinte dias, estabelecido no art. 844 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, que possui a seguinte redação:

“Art. 844. O processo de lançamento de ofício, ressalvado o disposto no art. 926, será iniciado por despacho mandando intimar o interessado para, no prazo de vinte dias, prestar esclarecimentos, quando necessários, ou para efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, no prazo de trinta dias (Lei nº 3.470, de 1958, art. 19).”

Para corroborar suas alegações, desenvolve o seguinte raciocínio, *verbis*:

“Em 18/06/2008, a recorrente foi cientificada da instauração da fiscalização e intimada a apresentar documentos, sendo concedido somente 5 (cinco) dias para tanto. Já se verifica, aí, violação ao art. 844. A seguir, em 30/06/2008, a recorrente requereu dilação do prazo, o qual foi estendido somente até 09/07/2008, ou seja, concedeu-se 9 (nove) dias de prazo. Após, em 18/07/2008, o Auditor Fiscal reintimou a recorrente para que apresentasse a documentação solicitada, fixando marco final em 04/08/2008. Como a recorrente tomou ciência da reintimação somente em 22/07/2008, o prazo efetivo concedido foi de 13 (treze) dias.”

Bem aí já se vê a total improcedência do alegado. A própria recorrente confirma que foi sucessivamente reintimada a apresentar documentos, e que sucessivamente solicitou prorrogações de prazo, as quais lhe foram concedidas pela autoridade fiscal. Contudo, considera em seu raciocínio somente o prazo ou prorrogação de prazo concedido a cada nova intimação, sem levar em conta que, entre a intimação original e a data final aprazada transcorreram, neste exemplo por ela mesma dado, 47 dias.

De mais a mais, o lançamento fiscal somente veio a consumir-se já passados mais de oito meses desde o início da fiscalização, sendo que boa parte dos livros e documentos solicitados, a que se refere a intimação em comento, jamais foram apresentados ao fisco.

A recorrente, quase ao final da peça recursal, na penúltima página, retorna às suas alegações relativas aos vícios insanáveis que entende presentes no lançamento, e, ali, inserido no meio de um parágrafo, faz a seguinte observação:

“De igual forma, o Auditor Fiscal determinou que a recorrente se manifestasse acerca de determinadas notas fiscais e, posteriormente, ao lavrar os autos de infração, acrescentou novas notas à lista, sem permitir qualquer defesa.”

Quase despercebida, assim, poderia passar essa alegação de cerceamento do seu direito de defesa, circunstância a qual, quando de fato ocorre, é causa de nulidade do lançamento. Na peça trazida na semana anterior à sessão de julho, a recorrente aborda esta mesma questão em um item próprio, denominado *“Da nulidade parcial do lançamento por vício no procedimento: ausência de intimação da recorrente em relação às notas fiscais 3113, 3150, 3163, 3151, 3216, 3125, 3169, 3213, 3253, 3293, 3304, 3324, 3358, 3409, 3435, 3516, 3552, 3517, 3564, 3615 e 3667.”*

De pronto, deve-se ressaltar que, nos termos do PAF, é somente a partir da lavratura do auto de infração que se instaura a fase litigiosa entre o fisco e contribuinte, pelo que não há que se falar em violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório na fase investigatória que antecede o lançamento.

Este entendimento, aliás, encontra-se deveras consolidado no âmbito do CARF. Cito exemplificativamente os precedentes a seguir:

Acórdão nº 101-96.060, relator João Carlos de Lima Junior, sessão de 28 de março de 2007:

PRELIMINAR — CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura a fase litigiosa entre o fisco e contribuinte, sendo descabido cogitar-se de violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório na fase investigatória que antecede o lançamento.

Acórdão nº 108-07.927, relatora Karem Jureidini Dias, sessão de 13 de agosto de 2004:

PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA —PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO — Antes de concluído o procedimento de fiscalização, não há que se falar na existência de litígio, vez que inexistente, ainda, qualquer pretensão do Fisco, sobre a qual possa haver resistência por parte do contribuinte. A fase litigiosa do processo administrativo só tem início com a apresentação da peça impugnatória, conforme o disposto no artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972, ocasião em que é resguardado ao autuado o direito de participar ativamente do processo, defendendo-se de todas as imputações que lhe foram feitas, observados, inclusive, os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Conforme visto, a mesma questão foi novamente trazida nas alegações feitas na semana anterior ao julgamento, apenas abordando-a sob a ótica de um suposto vício no procedimento, fazendo expressa menção ao art. 845 do RIR/99, onde haveria exigência de prévia intimação para esclarecimentos.

O art. 844 do RIR/99, mais específico que o referido pela recorrente, e cuja matriz legal é o art. 19 da Lei nº 3.470, de 1958, assim determina (grifo acrescido):

“Art. 844. O processo de lançamento de ofício, ressalvado o disposto no art. 926, será iniciado por despacho mandando intimar o interessado para, no prazo de vinte dias, prestar esclarecimentos, **quando necessários**, ou para efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, no prazo de trinta dias.”

Diante do tudo o quanto até aqui exposto, e do quanto mais se exporá adiante no voto, fica claro que não havia qualquer necessidade de solicitação de novos esclarecimentos específicos com relação às referidas notas fiscais, podendo a recorrente fazer os esclarecimentos que entendesse devidos no exercício do seu direito de defesa, assegurado a partir da instauração da fase litigiosa.

Ausente, portanto, a alegada nulidade parcial por cerceamento do direito de defesa e/ou suposto vício de procedimento.

Adentrando especificamente na apuração do crédito tributário lançado, sustenta a recorrente a impossibilidade de se fazer a tributação, no caso concreto, mediante o lucro arbitrado, porque a situação de fato não se enquadra em nenhum dos dispositivos em que se fundamentou a autoridade fiscal para fazê-lo (incisos I, III, e VI, do art. 530, do RIR/99), que possui a seguinte redação:

“Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

(...)

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

(...)

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.”

Em síntese, alega que o inciso I não é aplicável porque ela não é obrigada pela tributação pelo lucro real; o inciso III não é aplicável porque ela optou pela tributação com base no lucro real, e não presumido (de que trata o art. 527 citado); e o inciso VI não é aplicável porque não há provas de que ela não mantenha o Livro Razão. E, por fim, afirma que na sua DIPJ/2005, acostada aos autos, encontram-se disponíveis à fiscalização todas as informações imprescindíveis à apuração do lucro real, não se justificando, portanto, o arbitramento.

Não lhe assiste razão. A utilização do arbitramento como forma de apuração dos lucros encontra-se plenamente justificada em razão do quanto exposto no Termo de Verificação Fiscal. A tanto basta referir que, muito embora intimada, desde o Termo de Início de Ação Fiscal, a apresentar os livros Diário e Razão, obrigatórios às pessoas jurídicas submetidas ao lucro real, e a despeito das sucessivas reintimações, em nenhum momento os apresentou à fiscalização.

Ao contrário do que sustenta a recorrente, a mera apresentação de DIPJ, declaração de cunho meramente informativo, indicando apuração pelo lucro real, não é suficiente a respaldar a tributação por este regime, sendo indispensáveis, nos termos da lei, a apresentação, entre outros, dos livros antes referidos, mantidos e escriturados na forma das leis comerciais e fiscais.

O CARF já possui entendimento consolidado a respeito desta questão, inclusive destacando que o momento próprio para a apresentação dos livros e documentos exigidos por lei, pela fiscalizada, como forma de evitar o arbitramento dos lucros, é o da realização do procedimento fiscal. Neste sentido é a Súmula a seguir transcrita:

“Súmula CARF nº 59

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para

a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.”

Sem utilidade, portanto, as cópias dos documentos trazidos aos autos na semana anterior ao julgamento que se realizaria na sessão de julho passado, e identificados como sendo os livros Razão nº 13 e 14, e Diário nº 09.

Nas alegações feitas na petição apresentada naquela semana, a recorrente acrescenta a menção ao art. 148 do CTN para fundamentar um suposto vício no arbitramento efetuado.

Ora, o dispositivo invocado é de todo inaplicável ao caso, posto que versa sobre o arbitramento do valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, o que nada tem a ver com arbitramento de lucros para fins de apuração do imposto de renda devido.

Ainda nas alegações relativas à apuração do crédito tributário lançado, aduz a recorrente que sua atividade é de instalação e manutenção de redes de distribuição de energia elétrica, e que, na prestação dos seus serviços, fornece materiais, motivo pelo qual são incorretos os percentuais de arbitramento utilizados pelo fisco, aplicáveis apenas aos casos em que esses mesmos serviços fossem executados sem o fornecimento de materiais.

Nesta parte, a autoridade julgadora *a quo* já determinou a redução dos percentuais de arbitramento aplicados, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, em razão da comprovação da utilização de materiais reconhecida em diligência por ela mesma requisitada, e assim procedeu a despeito da inércia da recorrente na produção de qualquer prova a seu favor no curso daquela diligência. Portanto, nada mais há a avançar nesta questão, uma vez que a redução que se faria possível já restou consumada na decisão recorrida.

Contudo, insiste a recorrente, nas suas razões de recurso, que aquela autoridade não teria competência para reformar o lançamento nesta parte, de sorte que a única alternativa cabível seria a completa anulação do lançamento.

Não lhe assiste razão.

Cediço que o processo administrativo fiscal é um processo de acerto da relação tributária e de busca da verdade material.

Após uma primeira fase unilateral ou não contenciosa, que se encerra com o ato de constituição, pela autoridade competente, do lançamento fiscal, o processo de determinação e exigência do crédito tributário entra na fase bilateral ou contenciosa, que se inicia com a impugnação do lançamento e segue com os demais atos de instrução do processo, tais como perícias ou diligências (como de fato ocorreu no caso concreto), e se conclui com o julgamento, realizado ordinariamente em pelo menos duas instâncias administrativas.

Absolutamente natural e normal que, ao longo dessa dialética que se segue, novas provas e argumentos sejam apresentados e enfrentados, do que pode resultar, afinal, o cancelamento total ou parcial do crédito tributário lançado, como, aliás, ocorreu no caso concreto. Na busca da verdade material, sempre que o julgador constatar erro na identificação da base de cálculo, em face das provas existentes nos autos, deve retificá-la de ofício.

A autoridade julgadora *a quo*, ao contrário do que alega a recorrente, não efetuou qualquer lançamento, nem tampouco convalidou qualquer ilegalidade que teria sido praticada pelo agente fiscal. Ao contrário, no exercício de sua competência legal, tão somente julgou o processo, tendo acatado um dos argumentos expendidos pela parte, do que resultou o parcial ajuste efetuado na base de cálculo.

A mera retificação de base de cálculo, consoante remansosa jurisprudência do CARF, não implica a nulidade do lançamento efetuado, nem tampouco da própria decisão assim proferida. Somente haveria de se falar em nulidade se com esta retificação restasse configurada a alteração do critério jurídico utilizado na autuação, porque isto implicaria cerceamento do direito de defesa, mas esta hipótese, conforme visto, nenhuma relação guarda com o caso dos autos.

Prosseguindo nas alegações relativas à apuração do crédito tributário, sustenta a recorrente a impossibilidade da tributação cumulativa do PIS e da COFINS, em detrimento da não-cumulatividade, inerente ao lucro real, e demanda a nulidade do acórdão recorrido por não ter proferido qualquer julgamento acerca desta questão.

Mais uma vez não lhe assiste razão. O argumento central de sua defesa, neste aspecto, é de que, sendo ilícita a tributação pelo lucro arbitrado, ilícita também é a apuração do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo.

Contudo, conforme já exposto no presente voto, o arbitramento consistiu na única forma, diante do caso concreto, de quantificar a base tributável do imposto de renda, sendo que a apuração do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo constitui, conforme a própria recorrente deixa transparecer em suas alegações, mera decorrência da imposição do regime do lucro arbitrado ao caso.

Tampouco é verdade que o acórdão recorrido não tenha proferido qualquer julgamento acerca desta questão. Transcrevo abaixo a manifestação da autoridade julgadora *a quo* a respeito:

“No item seguinte da impugnação, ao exteriorizar seu inconformismo contra a tributação do PIS e da COFINS pela sistemática da cumulatividade, em detrimento da não-cumulatividade, **a própria impugnante reconhece que se trata de medida decorrente do afastamento da tributação com base no lucro real.**

Uma vez que a impugnante jamais apresentou sua escrituração comercial, não existe a hipótese de ser mantida a tributação com base no lucro real. Logo, não há o que apreciar em seu inconformismo.”

Por fim, insurge-se a recorrente contra as multas impostas.

Com relação à multa de 75%, aduz que a sua aplicação aos valores que já haviam sido declarados na DIPJ/2005 é indevida, não se subsumindo o caso a nenhuma das hipóteses previstas no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, para a sua aplicação (falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração, ou declaração inexata).

Não lhe assiste razão. Ao ser rejeitada a apuração pelo lucro real, informada na DIPJ pela recorrente, todos os tributos devidos, em razão da apuração pelo lucro arbitrado, levada a efeito de ofício pela autoridade fiscal, tiveram de ser recalculados, inclusive aqueles

devidos em face da receita informada pela recorrente em sua DIPJ, que, aliás, constitui apenas parte da receita por ela efetivamente auferida.

Se neste recálculo são apurados tributos devidos em valor superior ao declarado, legítima é a imposição da multa de ofício sobre as diferenças apuradas, exatamente nos termos do que dispõe o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996. Conforme já apontado no relatório ao norte, na autuação foram abatidos do montante do tributo apurado os valores já declarados pela recorrente como devidos, de sorte que a multa se fez incidir tão somente sobre as diferenças apuradas.

Neste sentido, transcrevo o seguinte excerto do recurso voluntário, no qual a própria recorrente descreve o procedimento fiscal, para contestar a aplicação da multa de 75%, *sic*:

“Consoante se infere dos autos de infração, o Auditor Fiscal, para a apuração da base de cálculo dos tributos ora se discute, valeu-se da seguinte metodologia: primeiramente, foi identificada a receita bruta do ano-calendário de 2004, obtida a partir dos valores declarados na DIPJ/2005, somada com as diferenças encontradas no livro de serviços e com as notas fiscais supostamente não escrituradas, fornecidas pelas Prefeituras Municipais e órgãos públicos mediante solicitação do Fisco. Tal receita bruta, foi utilizada de base de cálculo para o PIS e a COFINS, bem como, para fins de IRPJ e de CSSL, aplicou-se o percentual de 38,4%, arbitrando-se, assim, as respectivas bases de cálculo. Ao final, após calculado os créditos tributários, descontou-se o que a recorrente já havia recolhido anteriormente, também declarado na mencionada DIPJ.”

Nas alegações feitas na semana anterior ao julgamento, revisita a recorrente o tema, aduzindo haver contradição e ausência de motivação com relação à desconconsideração das informações contidas na suas DACON, DIPJ e DCTF, uma vez que sempre optou pela tributação pelo lucro real, mas foi tributada com base no lucro arbitrado.

Creio ter sido suficientemente demonstrada, por tudo o quanto até aqui exposto, a correção do procedimento fiscal levado a efeito, que, no caso, implicou o arbitramento dos lucros (e consequente desconconsideração da forma de tributação originalmente adotada – lucro real) bem como a apuração do PIS e da Cofins pela modalidade cumulativa (e consequente desconconsideração da forma de tributação originalmente adotada – modalidade não cumulativa).

A bem da verdade, a contradição que se verifica é nas próprias alegações feitas, onde a suposta desconconsideração a que se refere a recorrente é tratada ora como parcial, ora como total, confira-se:

“Ocorre que a "desconconsideração" não foi total. As receitas informadas nas declarações não foram ignoradas; (...)

Essa desconconsideração "parcial" mostra-se contraditória e, sobretudo, desmotivada. **Em momento algum o Sr. Auditor traz os motivos pelos quais descon siderou TODAS as informações contidas nas declarações.**”

Contraditória também esta afirmação com o próprio relato efetuado pela recorrente do procedimento fiscal levado a efeito, e acima reproduzido.

Ademais, a recorrente em nenhum momento apontou ou demonstrou, de modo específico, a eventual desconsideração, pela fiscalização, de algum valor que deveria ter sido considerado no lançamento, a exemplo de algum pagamento. Suas alegações, neste sentido, são meramente evasivas, sustentando não haver prova de que não recolheu, quando, na verdade, se recolhido tivesse, deveria apresentar a prova desse recolhimento. Confira-se a manifestação da recorrente neste sentido:

“Da mesma forma, não consta dos autos quaisquer provas no sentido de que os valores declarados na DIPJ/2005 não foram recolhidos ao Fisco, não permitindo, assim, a aplicação da multa de 75%.”

As alegações feitas nos demais itens do documento apresentado na semana anterior ao julgamento, no sentido da ausência de prova da ocorrência do fato gerador dos valores contidos em declarações desprezadas, da desnecessidade do lançamento de ofício das receitas reconhecidas nessas mesmas declarações, da inexistência de omissão de receita e da demonstração inequívoca de erro na qualificação jurídica dos fatos, também encontram-se, portanto, devidamente analisadas e rebatidas, em face de tudo o quanto até aqui exposto.

Com relação à multa de 225%, aduz que em nenhum momento ocultou a ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias, que toda a documentação fiscal foi regularmente emitida e facilmente identificada pelo Auditor Fiscal, e que não houve qualquer intenção dolosa de maquiagem das obrigações tributárias. Afirmar que todas as notas supostamente omitidas na DIPJ foram devidamente contabilizadas no livro de prestação de serviços e reconhece que cometeu alguns erros, normais na vida empresarial, e vinha tentando consertar estes erros, do que é prova a apresentação de diversas declarações retificadoras — uma DIPJ e vinte e nove DCTF's. Aduz que, contrariamente ao exposto pelo agente fiscal, que a acusou de embaraço à fiscalização, a recorrente nunca deixou de responder ao Fisco, e efetivamente não dispunha de meios materiais para responder, de pronto, às intimações fiscais, em face dos exíguos prazos concedidos, e que, na verdade, foi o próprio agente fiscal quem provocou embaraço e inviabilizou o procedimento de lançamento.

A análise dos autos não confirma as alegações da recorrente.

A conduta da recorrente, durante todo o procedimento fiscal, foi manifestamente evasiva, tendo a recorrente efetivamente deixado de atender a diversas intimações fiscais no curso do procedimento fiscal, fato este que acarretou a lavratura de Termo de Embaraço à Fiscalização. De acordo com o relato ali efetuado, e demais elementos constantes dos autos, faço a seguir um breve resumo do ocorrido.

No dia 18/06/2008 foi iniciada a fiscalização com a apresentação do primeiro termo de intimação fiscal, solicitando a apresentação de diversos livros e documentos.

Em 27/06/2008, a empresa protocolou pedido de prorrogação de prazo para o seu atendimento. De tudo quanto foi solicitado, apresentou tão somente uma cópia da vigésima sexta alteração do seu contrato social.

No dia 09/07/2008 solicitou nova prorrogação de prazo.

Em 18/07/2008 a fiscalização lavrou o termo de reintimação fiscal, cuja ciência se deu no dia 22/07/2008.

Novas intimações foram feitas em 25/08/2008 e em 07/10/2008.

Por fim, sem que tivesse havido qualquer manifestação concreta por parte da recorrente, além dos citados pedidos de prorrogação de prazo, em 23/12/2008 a autoridade fiscal lavrou o termo de embargo.

Somente em 16/01/2009 respondeu a recorrente (fls. 435), informando que naquele ato, dos documentos solicitados, estava apresentando o Livro de Prestação de Serviços dos anos de 2004/2005/2006 e as Notas Fiscais da Prestação de Serviços dos anos de 2004/2005/2006.

Neste mesmo instrumento, pleiteou novo prazo para a apresentação do Livro Diário de 2004 para 28/01/2009, e dos Livros Diário de 2005 e 2006 para 20/02/2009. Não se manifestou sobre os demais livros e documentos solicitados desde o início do procedimento fiscal, a exemplo do Razão. Além disto, não consta que tenha apresentado qualquer outro livro ou documento, nem mesmo os livros Diário a que se referiu, até a data da lavratura e ciência do auto de infração, que se deu, afinal, em 31/03/2009.

O procedimento evasivo da recorrente, de sucessivamente solicitar novas prorrogações de prazo, sem efetivamente apresentar os elementos solicitados ou sequer uma justificativa razoável para a sua não apresentação, levou a fiscalização a ter de empreender uma série de circularizações junto a terceiros para a confirmação da receita auferida pela recorrente. Foi somente com esses procedimentos levados a efeito que a fiscalização logrou apurar que a efetiva receita da recorrente em 2004 fora não de R\$ 6.394.955,73, conforme constara em sua DIPJ, mas sim de R\$ 14.511.433,21. As receitas omitidas, no montante total de R\$ 8.116.477,48, correspondem a 126,9% das receitas declaradas, ou 55,9% das receitas totais, conforme se demonstra no quadro abaixo:

Mês	Receita informada na DIPJ (multa de 75%)	Omissão de Receitas (multa de 225%)	Receita total apurada
jan/04	467.936,66	350.327,03	818.263,69
fev/04	570.215,84	794.409,12	1.364.624,96
mar/04	538.345,80	941.422,55	1.479.768,35
abr/04	431.238,10	1.026.639,68	1.457.877,78
mai/04	431.238,10	922.504,42	1.353.742,52
jun/04	761.016,89	693.280,35	1.454.297,24
jul/04	552.190,34	374.433,21	926.623,55
ago/04	601.878,60	820.474,74	1.422.353,34
set/04	585.346,34	503.542,29	1.088.888,63
out/04	500.657,43	467.531,90	968.189,33
nov/04	482.345,52	581.422,81	1.063.768,33
dez/04	472.546,11	640.489,38	1.113.035,49
Total	6.394.955,73	8.116.477,48	14.511.433,21

Diante do montante das receitas omitidas, de sua reiteração em todos os meses do ano calendário, e da conduta demonstrada pela recorrente durante o procedimento fiscal, sobressai nitidamente o seu intuito de evadir-se do pagamento dos tributos devidos. A alegação de que se trataria de erros normais da atividade empresarial cai por terra quando se

verifica que em nenhum momento se equivocou a recorrente em sentido contrário, declarando receitas a maior que o apurado.

Sua afirmativa de que todas as notas fiscais supostamente omitidas na DIPJ teriam sido devidamente contabilizadas nos Livros de Prestação de Serviços de suas filiais, conforme documentos trazidos junto com a defesa (Anexo I da impugnação) não merece credibilidade, *prima facie*, por se tratar de simples cópias de planilhas e de termos de abertura e encerramento emitidos por meio eletrônico, sem qualquer certificação de sua autenticidade ou mesmo de registro junto aos órgãos de fiscalização municipais. E, de qualquer sorte, ainda que se os tomasse por verdadeiros, resta sem qualquer justificativa o fato de não terem as receitas ali discriminadas sido declaradas à Secretaria da Receita Federal.

A propósito, a circunstância de não ter a recorrente apresentado ao fisco esses livros, apesar das sucessivas reintimações durante os mais de oito meses que durou a fiscalização, e de não ter sequer feito menção à sua existência, nem mesmo quando, em 16/01/2009, informou que estava apresentando o “Livro de Prestação de Serviços dos anos de 2004/2005/2006”, apenas reafirmam minha convicção de que a recorrente agia de modo consciente e doloso na tentativa de evadir-se de suas obrigações para com o fisco federal, talvez imaginando que o agente fiscal não se daria ao trabalho de efetuar todas as verificações que fez junto a terceiros.

Portanto, plenamente justificada a imposição da multa qualificada, prevista no inciso II do 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, vigente à época dos fatos, ou no § 1º do mesmo artigo, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, dispositivos os quais determinam a sua aplicação nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, dentre os quais encontra-se a figura da sonegação fiscal, aqui caracterizada.²

Além das sucessivas intimações e reintimações para a apresentação dos livros e documentos necessários para a realização dos trabalhos de fiscalização, todas desatendidas, houve também intimação e reintimação específica para a apresentação de arquivos digitais contendo as informações contábeis do contribuinte, nos moldes previstos na Instrução Normativa SRF nº 86/2001 (fls. 77 e 615). Ambas, contudo, conforme nos informa o relatório fiscal que acompanha os autos de infração lavrados, “*foram sumariamente ignoradas, sem qualquer menção a um eventual impedimento para a geração dessa mídia*” (fls. 836), informação esta que não foi refutada pela recorrente.

E, por fim, houve ainda uma intimação feita em 27/02/2009, após a conclusão dos trabalhos de circularização junto a terceiros, para que fossem esclarecidas pela recorrente: (i) as divergências encontradas nos trimestres do ano calendário de 2004 entre as entradas de recursos registradas no Livro de Prestação de Serviços apresentado e as correspondentes receitas informadas na DIPJ, consoante tabela demonstrativa transcrita no Anexo I; e (ii) as razões da não inclusão das receitas apontadas nas notas fiscais emitidas pela empresa, e relacionadas no anexo II da intimação, na DIPJ apresentada. Esta intimação também não recebeu resposta.

² Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

Conforme já antes afirmado, o reiterado desatendimento às intimações fiscais, e/ou seu atendimento apenas parcial, fizeram com que o fisco tivesse de empreender um esforço muito maior para conseguir apurar o crédito tributário devido.

Em face das circunstâncias acima expostas, plenamente justificado também o agravamento da penalidade aplicada em 50%, o qual possui suporte legal no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, vigente à época dos fatos:

“Art. 44. (...)

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) prestar esclarecimentos; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38. (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)”

Posteriormente, a Lei nº 11.488, de 2007, apenas alterou a redação do parágrafo em questão para adequá-lo à nova reorganização do art. 44 em parágrafos e incisos, e reenumerou as alíneas ‘a’, ‘b’, e ‘c’ acima, para os incisos I, II, e III, respectivamente, sem promover, contudo, qualquer alteração em seus conteúdos.

Resta, por fim, analisar a alegação atinente à decadência.

Consoante a remansosa jurisprudência do CARF, recentemente consolidada em súmula, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, como ocorre no presente caso, a decadência rege-se pelo disposto no art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, conta-se o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Confira-se:

“Súmula CARF nº 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.”

Mesmo para os fatos geradores mais antigos, atinentes ao primeiro trimestre de 2004, para fins de IRPJ e CSLL, ou ao mês de janeiro de 2004, para fins de PIS e de COFINS, o prazo somente se iniciou, portanto, no dia 1º de janeiro de 2005, vindo a expirar em 1º de janeiro de 2010. Tendo a recorrente tomado ciência dos lançamentos em 31.03.2009, conclui-se que os fatos geradores lançados não foram atingidos pelo fenômeno decadencial.

Em conclusão, e por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo

Na sessão de julgamento deste processo, ousei divergir do posicionamento do Ilustre Relator no tocante ao agravamento da multa de ofício por falta de atendimento de intimação para prestar esclarecimentos, entendimento que prevaleceu pela maioria dos votos da Turma.

Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, nos termos do art. 927 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99. Enquanto o art. 968 do RIR/99 traz a multa pelo descumprimento desse dever por terceiros, o agravamento da penalidade em 50%, previsto na inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, é a punição imposta à pessoa objeto da fiscalização.

Ressalte-se que o agravamento deve ser aplicado nos casos em que o contribuinte deixar de atender à intimação do Fisco para prestar esclarecimentos, independentemente da importância dessa intimação para o resultado do julgamento, bem como da necessidade de a autoridade fiscal obter os esclarecimentos junto a terceiros.

Salvo melhor juízo, o Ilustre Relator também interpreta a legislação da mesma forma, estando nossa discordância centrada na análise dos fatos.

De acordo com o voto vencido, o contribuinte solicitou diversas prorrogações de prazos para apresentação dos documentos solicitados no início do procedimento fiscal, mas não apresentou nenhum documento concreto entre os meses de junho e dezembro de 2008.

Contudo, em janeiro de 2009, foram apresentados o livro de prestação de serviços e notas fiscais. Dessa forma, entendo que essa resposta supriu as faltas anteriores, desautorizando o agravamento da penalidade em sua função.

Observe-se que o Termo de Verificação Fiscal justifica o agravamento afirmando que, após diversas intimações, foram apresentados apenas “os livros de prestação de serviço e das notas fiscais a eles relacionadas”, e que todos os “elementos requeridos são instrumentos básicos de administração e controle de uma entidade não se justificando eventuais dificuldades em sua separação.” (fl. 1.484)

Contudo, a consequência pela falta de apresentação dos livros foi o arbitramento dos lucros, não havendo sentido em majorar a penalidade pela mesma razão. A lei exige que o contribuinte preste esclarecimentos, mas não o pune por não trazer as informações desejadas pelo Fisco.

Restam ainda a falta de atendimento a i) intimação e reintimação específicas para a apresentação de arquivos digitais contendo as informações contábeis do contribuinte,

nos moldes previstos na Instrução Normativa SRF nº 86/2001, e ii) intimação de 27/02/2009 para esclarecimento das divergências apuradas na ação fiscal.

Nesses casos, penso que a norma deve ser aplicada com certo tempero.

A intimação para apresentação de arquivos digitais mostra-se um pouco deslocada no âmbito de uma fiscalização onde a empresa não possuía nem mesmo os livros fiscais básicos, o que resultou no arbitramento de seus lucros, parecendo-me um exagero a punição pela falta de resposta a algo que apenas em remotíssima hipótese existiria.

Do mesmo modo, a falta de resposta à intimação que solicitava manifestação sobre as divergências apuradas, demonstrando de forma contundente a omissão de receitas, não pode ser vista como falta de colaboração com o Fisco, mas apenas como impossibilidade de contradição da força das provas. Ademais, o Termo de Verificação Fiscal não fundamenta o aumento da penalidade na falta de atendimento a essa intimação específica (fls. 1.484 a 1.486).

Dessa forma, penso que o contribuinte respondeu à Fiscalização, mesmo que de forma incompleta, não sendo possível ser penalizado pela falta de atendimento à intimação para prestar esclarecimentos. Já para as intimações não respondidas, deve-se reconhecer que uma trazia pedido incompatível com as circunstâncias da ação fiscal e que a outra apresentava o resultado dos trabalhos, devendo-se entender que o não atendimento decorreu de impossibilidade de resposta e não de falta de colaboração com o Fisco, interpretando-se a lei da forma mais favorável ao contribuinte, nos termos dos incisos II e IV do art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN, abaixo transcritos:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

(...)

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Foram essas as razões porque a Turma Julgadora, por maioria de votos, entendeu por dar provimento parcial ao recurso voluntário, reduzindo o percentual da multa de ofício aplicada de 225% para 150%.

(assinado digitalmente)
José Evande Carvalho Araujo

Processo nº 11634.000123/2009-57
Acórdão n.º **1102-000.918**

S1-C1T2
Fl. 26

CÓPIA