



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

<b>Processo nº</b>	13555.000064/2011-47
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1801-001.281 – 1ª Turma Especial</b>
<b>Sessão de</b>	5 de dezembro de 2012
<b>Matéria</b>	AI - IRPJ e reflexos
<b>Recorrente</b>	PENHA COMERCIAL DE ESTIVAS E CEREAIS LTD.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇAS ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS E DECLARADOS/PAGOS

A autoridade fiscal deve exigir os tributos que deixaram de ser pagos em virtude da sonegação de informações de receitas comprovadamente auferidas, escrituradas e informadas à Fazenda Estadual, mas que deixaram de ser oferecidas à tributação pelo Fisco Federal, com a entrega de DIPJ e de DCTF sem qualquer movimento operacional.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. AÇÃO FISCAL EM CURSO.

Já iniciado o procedimento fiscal, não se admite a declaração retificadora que vise sanar os valores que evidenciam a infração investigada.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Deve ser mantida a multa qualificada pelo evidente intuito de fraude quando comprovadas as ações ou omissões dolosas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, e das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

---

Ana de Barros Fernandes – Presidente  
(assinado digitalmente)

---

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Carmen Ferreira Saraiva, João Carlos de Figueiredo Neto, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira e Ana de Barros Fernandes.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da 2a. Turma de Julgamento da DRJ em Salvador/BA que, por unanimidade de votos, manteve integralmente as exigências consubstanciadas nos autos.

O presente processo trata de autos de infração à legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, que exigem da empresa acima qualificada o crédito tributário no montante total de R\$ 338.391,59, assim, como autos de infração das contribuições ao PIS, no total de R\$ 85.622,73 e a COFINS, no total de R\$ 395.182,67, já considerados nesses valores o principal, a multa de ofício qualificada e os juros de mora calculados até a data da lavratura, tendo em conta a constatação de irregularidades relativas a omissão de receitas oriundas da atividade de revenda de mercadorias, que foram escrituradas mas não declaradas, nos quatro trimestres do ano-calendário de 2008. (fls. 01/40).

De acordo com o relato constante do Termo de Verificação Fiscal (fls. 226/230), a empresa tem por objeto o comércio varejista de produtos em geral. O MPF teria sido emitido em função de divergências entre as informações prestadas à Secretaria de Fazenda Estadual, através das Declarações de Apuração Mensal do ICMS (DMA), com saídas no valor de R\$ 4.790.472,39, e a DIPJ/2009, ano-calendário 2008, com opção pelo lucro presumido, que se encontrava “zerada”. A DCTF referente ao 1º semestre de 2008 foi apresentada como se a empresa não tivesse movimento (“zerada”), enquanto a do 2º semestre não foi apresentada. No sistema Sinal 05 da RFB, não constariam pagamentos de tributos federais para o ano-calendário de 2008, enquanto que a empresa teria movimentado em entidades financeiras, no mesmo período, o montante de R\$ 2.528.163,24, fatos que sustentariam o indício de omissão de receitas no valor de R\$ 4.790.472,39.

A empresa fora, então, intimada a apresentar documentos de sua escrituração contábil e fiscal e de sua análise, principalmente dos Livros de Apuração do ICMS e de Saídas de Mercadorias verificou-se que a DIPJ, com opção pelo lucro presumido, e a DCTF estavam

realmente sem qualquer informação- “zeradas” - e que as receitas escrituradas nos mencionados livros retratariam o que foi informado ao Fisco do Estado da Bahia.

Ainda que excluída a espontaneidade, com o início da ação fiscal, o sujeito passivo teria apresentado a DIPJ/2009 e DCTF retificadoras, não levados em consideração para efeito de lançamento de ofício, especialmente quanto à multa de ofício aplicada, ressaltando-se que os valores declarados retratariam a situação real, no que diz respeito à receita bruta da atividade, bem como da omissão do contribuinte quanto às obrigações acessória e principal.

A auditoria fiscal considerou que os atos praticados pela empresa, mormente a apresentação da DIPJ/2009 e da DCTF do 1º semestre de 2008 “zeradas”, omissão da DCTF do 2º semestre de 2008, em desacordo com sua efetiva e real receita bruta escriturada e não declarada ao fisco federal, caracterizariam a prática contumaz de sonegação fiscal, definida no artigo 71 da Lei nº. 4.502/1964, aplicando a multa qualificada de 150%, nos termos do artigo 44, II, da Lei nº. 9.430/1996. Foi formalizado processo de representação fiscal para fins penais.

Apresentada impugnação tempestiva, pela qual alegou a empresa, em resumo, que:

- apresenta histórico de cumprimento satisfatório de suas obrigações para com a SRF, haja vista não ter registros de antecedentes de autuações, não podendo prosperar qualquer presunção de prática de fraudes e sonegações contra o Fisco;

- à época dos fatos que deram origem à autuação, operava no ramo de supermercado. Procedeu regularmente à emissão de notas fiscais e cupons fiscais de ECP, registrando nos livros exigidos pela legislação estadual (RSM e RAICMS), bem como nas DMA mensais, todas as operações relativas à comercialização de mercadorias. Ante a indiscutível complexidade e diversidade de normas que regem a matéria, e por lamentáveis equívocos cometidos pelo então contador, quando da DIPJ/2009 e DCTF/2008, deixou de declarar corretamente os valores mensais de receitas sujeitas à tributação no âmbito da SRF;

- tomou conhecimento do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), em 24/01/2011, e apresentou todos os livros e documentos requisitados pela Fiscalização, constatando, à época, os erros cometidos pelo seu antigo contador, que foram prontamente corrigidos com a apresentação das declarações retificadoras (DIPJ/2009 e DCTF relativas aos dois semestres de 2008), contendo dados corretos e retificados, após ter sido alertada pelo seu novo contador, fato este ocorrido antes mesmo da entrega dos livros e documentos à SRF. Não houve, portanto, a alegada falsidade de declarações, até porque a Autuada já fornecera, ao Fisco Estadual, demonstrativos corretos de sua movimentação, aos quais, obviamente, o Fisco Federal também teve acesso, o que, segundo o Relatório de Auditoria Fiscal, teria motivado a ação fiscal em comento;

- destaca, preliminarmente, o cerceamento do direito de defesa em virtude da falta de informações no Auto lavrado, além da inexistência de menção expressa acerca da pretensa infração. Em virtude da pluralidade de exigências, o auto tornou confusa e insegura a determinação dos fatos, base de cálculo e forma de apuração de cada suposto crédito tributário, tornando um desafio à inteligência a compreensão da complexa peça;

- o fato de ter apresentado documentos retificadores demonstraria sua boa intenção e boa fé e as multas aplicadas, por exorbitantes, caracterizariam verdadeiro confisco e não poderiam ultrapassar os 2%. Pede, ao final, pelo cancelamento das exigências.

A 2<sup>a</sup>. Turma da DRJ em Salvador/BA julgou os lançamentos procedentes (fls. 255/265). As preliminares suscitadas foram afastadas e, no mérito, convalidadas as exigências com a qualificação da multa de ofício.

Notificada da decisão, em 29/03/2012, apresentou, a interessada, em 27/04/2012, recurso voluntário. Em sua defesa alega que a argüição de cerceamento do direito de defesa não foi analisada seriamente pela autoridade julgadora “*a quo*”, discorrendo, novamente e extensamente sobre a questão.

Defende que não se poderia julgar pela manutenção do auto de infração ao argumento de que a declaração retificadora não poderia prevalecer depois de iniciado o procedimento fiscal pois também não se prestariam, os dados nelas inseridos, para validar a autuação.

Alega que não houve a dedução, dos tributos já pagos com base nas declarações anteriores, daqueles exigidos nos autos de infração o que os tornaria imprestáveis e reafirma o caráter confiscatório da multa aplicada.

Assinala que tais questões já teriam sido levadas à apreciação da autoridade julgadora de 1<sup>a</sup>. instância que teria deixado de enfrentá-las. Pugna, ao final, pela improcedência das exigências ou, alternativamente, a redução da multa de ofício aplicada.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

### 1 Preliminar

No que respeita à invocada nulidade do procedimento cumpre examinar, inicialmente, se no presente caso teriam sido observados os requisitos legais pertinentes à constituição do Crédito Tributário pela Fazenda Pública, conforme estabelecido no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal – PAF, bem como se teriam sido atendidas as exigências presentes no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN - Lei nº. 5.172, de 1966.

Esta é a redação dos dispositivos mencionados:

#### Decreto no. 70.235/72 – PAF

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

- I – a qualificação do autuado;*
- II – o local, a data e a hora da lavratura;*
- III – a descrição do fato;*
- IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*
- V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*
- VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

### **Lei nº. 5.172/66 – Código Tributário Nacional**

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Nesse aspecto, não se verifica nos autos a ausência dos elementos essenciais à formalização do crédito tributário, eis que presentes a descrição das irregularidades com a identificação da ocorrência dos fatos geradores, das matérias tributáveis, como também a determinação das bases de cálculo e alíquotas aplicáveis, o cálculo dos tributos exigidos, a correta identificação do sujeito passivo e a imposição da penalidade cabível.

Assim, o ato praticado no presente processo revestiu-se de todas as formalidades para sua validade, não se detectando nos autos qualquer das hipóteses de nulidade previstas nos incisos I e II do art. 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972, abaixo transcrito, uma vez que o ato foi formalizado por pessoa competente, o AFRFB, e foi assegurado aos autuados o direito de defesa.

Da mesma forma, as decisões administrativas somente podem ser objeto de anulação se também restar caracterizada afronta às disposições do artigo 59, inciso II:

*Art. 59 São nulos:*

*I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*...omissis...*

Não se verifica, *in casu*, incompetência da autoridade julgadora de 1<sup>a</sup>. instância. Tampouco a decisão foi proferida com preterição do direito de defesa da contribuinte. Nesse contexto cumpre consignar que a validação, pela DRJ em Salvador/BA, das exigências formalizadas pela auditoria fiscal faz parte do campo do livre convencimento do

julgador e, como tal, não pode ser motivo para anulação de decisão. Aquela autoridade teria ficado convencida, pelos fatos narrados pelo agente fiscal e pelos elementos constantes dos autos, que restou comprovada a omissão de receitas caracterizada por pagamentos não escriturados.

Os elementos de prova angariados pela auditoria fiscal foram considerados como suficientes à manutenção das exigências, ou seja, no entendimento do julgador de 1<sup>a</sup>. instância, provaram a procedência da autuação. E aqui se adentra, novamente, no campo do livre convencimento do julgador que, como consignado, não pode ser motivo para anulação de qualquer decisão.

## 2 Mérito

No mérito restou comprovado que a empresa, no ano-calendário 2008, auferiu uma receita bruta da ordem de R\$ 4.790.472,39, devidamente escriturada em seus livros comerciais e fiscais, informada à Fazenda Estadual da Bahia, mas, também comprovadamente, omitida da tributação pelo Fisco Federal.

Relembre-se que o valor da receita bruta foi informado à Secretaria de Fazenda Estadual, através das Declarações de Apuração Mensal do ICMS (DMA), com saídas no valor de R\$ 4.790.472,39. Os livros e documentos de sua escrituração contábil e fiscal, principalmente os Livros de Apuração do ICMS e de Saídas de Mercadorias, confirmaram o registro desse faturamento auferido no período de 2008, confirmado, também, pela movimentação financeira detectada da ordem de R\$ 2.528.163,24.

Na DIPJ do ano-calendário 2008 originalmente apresentada não foi informado qualquer valor de receita bruta auferida no período todo (“zerada”). Também na DCTF do 1º. semestre não foi declarado/confessado, qualquer valor de tributo devido ao Fisco Federal com base nas receitas auferidas. A DCTF do 2º. semestre, sequer chegou a ser apresentada. Nenhum pagamento de tributo foi detectado nos sistemas de pagamentos da RFB.

Não há outra qualificação para os fatos apurados. Tratam-se pura e simplesmente de sonegação. Nesse contexto, a recorrente sequer nega ter omitido receitas. Em verdade, não se aventurou a negar o inquestionável. Limitou-se a argumentar que as retificações das declarações promovidas após o início do procedimento fiscal seriam válidas para o fim de excluir da tributação, com suas consequentes penalidades, os valores que já haviam sido detectados pelo Fisco.

Nesse particular, o Código Tributário Nacional, Lei nº. 5.172, de 1966, ao tratar da possibilidade de correção da declaração por iniciativa do próprio declarante, condiciona essa faculdade à comprovação de erro e antes de qualquer notificação do Fisco. Determina o parágrafo 1º. do art. 147 do CTN:

*..1º. A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o contribuinte.*

Assim, ao contrário do que entende a defesa, a retificação da declaração deve ser promovida antes do início do procedimento fiscal. Da mesma forma, não se pode deixar de mencionar o que dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972:

*Art. 7º. O procedimento fiscal tem início com:*

*I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*

...

*...Iº. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

Conforme descrito, o contribuinte somente procurou alterar os dados contidos em suas declarações após o início do procedimento fiscal, momento em que já não mais dispunha de espontaneidade para confessar eventuais irregularidades vinculadas à matéria sob exame. Nesse sentido, regular foi o procedimento da Fiscalização, ao deixar de considerar os dados das declarações retificadoras apresentadas.

Quanto à qualificação da multa, cumpre consignar que, adotada a perspectiva de que a ocorrência do fato gerador somente se dá a conhecer por meio da conversão em linguagem competente dos eventos ocorridos no mundo fenomênico, não poderia subsistir a distinção legal entre os conceitos de sonegação (impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador) e fraude (impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador). Na verdade, tanto na sonegação, quanto na fraude, o que estaria em questão seria a conduta dolosa tendente a impedir ou retardar o **conhecimento da ocorrência do fato gerador**, das condições pessoais do contribuinte, mediante a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Decorre daí que a interpretação da fraude *lato sensu*, no âmbito da legislação tributária, deve ser sempre em relação à conduta dolosa do sujeito passivo, tendente a impedir ou retardar 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.

Na verdade, a norma jurídica a descrever a hipótese relativa à fraude *stricto sensu*, denota apenas os meios utilizados para impedir ou retardar o conhecimento pelas autoridades fazendárias, quais sejam: (i) o ocultamento da ocorrência do fato gerador, (ii) a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

No caso em apreço, a caracterização do dolo e do evidente intuito de fraude foi feita, pela fiscalização, a partir da constatação da apresentação de declarações – DIPJ e DCTF – com informações inverídicas no sentido de que a empresa não teria tido qualquer movimento operacional no ano-calendário 2008 e que denotaram uma ação continuada do contribuinte no intuito de não levar ao conhecimento do Fisco sua real situação econômico-financeira, principalmente o recebimento de receitas, fato gerador da obrigação tributária principal.

Relevante destacar que a fraude e a simulação devem, necessariamente, ser veiculadas em instrumento específico, de forma que não se podem imputar tais infrações se não materializadas documentalmente. *In casu*, cumpre reconhecer que o instrumento mediante o qual a fraude se materializou foram as irrefutavelmente inverídicas declarações DIPJ e DCTF “zeradas” do ano-calendário 2008, mediante as quais a pessoa jurídica informou que não promoveu movimento operacional e financeiro, nos respectivos períodos.

Observe-se que a admissão de apresentação de Declaração da Pessoa Jurídica com a inserção de falsas informações, como suporte fático da incidência da multa qualificada pelo evidente intuito de fraude, é aceita pela jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, e do Superior Tribunal de Justiça, conforme ementas de recentes julgados abaixo colacionadas:

*MULTA QUALIFICADA – CABIMENTO. Cabível a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, quando a contribuinte, mediante fraude, modifica as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, reduzindo o montante do tributo.*

Acórdão 105-17.249, de 15/10/2008 1º. C.C / 5ª. Câmara. Relator Paulo Jacinto do Nascimento.

*MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CONCEITUAÇÃO LEGAL. VINCULAÇÃO DA ATIVIDADE DO LANÇAMENTO. A aplicação da multa qualificada no lançamento tributário depende da constatação do evidente intuito de fraude conforme conceituado nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no. 4.502/65, por força legal (art. 44, ii, Lei no. 9.430/96). Constatado pelo auditor fiscal que a ação, ou omissão, do contribuinte identifica-se com uma das figuras descritas naqueles artigos é imperiosa a qualificação da multa, não podendo a autoridade administrativa deixar de aplicar a norma tributária, pelo caráter obrigatório e vinculado de sua atividade.*

Acórdão 191-00.016, de 20/10/2008. 1º. C.C. 1ª. Turma Especial. Relatora Ana de Barros Fernandes.

Superior Tribunal de Justiça – Resp 601106/PR / 2003/0131851-7 – 5ª.  
Turma – Relator Ministro Gilson Dipp

*CRIMINAL. SONEGAÇÃO FISCAL. COMERCIALIZAÇÃO DE VEÍCULOS IMPORTADOS.*

...

*X. Constatada a existência da obrigação tributária e comprovada a fraude na documentação exigida pelo Fisco, com a supressão do pagamento do imposto devido, inviável, nesta sede, o afastamento da condenação, ao fundamento de que a entrada irregular da mercadoria não constitui fato gerador do tributo.*

...

*Recursos parcialmente conhecidos e desprovidos.*

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

Autenticado digitalmente em 06/12/2012 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ, Assinado digitalmente em 06/12/2012 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ, Assinado digitalmente em 13/12/2012 por ANA DE BARROS FERNANDES Impresso em 10/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ademais, é evidente também que dado o volume das receitas ocultadas ao Fisco na declaração apresentada sem movimento, não se pode dizer que a empresa operou com erro. E não há alternativa para a conduta praticada: ou se caracteriza o erro; ou se caracteriza o dolo.

Em sendo assim, cumpre reconhecer a fraude na apresentação da DIPJ e da DCTF de inatividade operacional, como uma tentativa da contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco Federal das receitas comprovadamente auferidas na sua atividade operacional. A DIPJ e a DCTF, em confronto com a escrituração contábil e fiscal, com as informações prestadas à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e com a movimentação financeira da empresa caracterizam a prática da omissão de receitas reiterada e sistemática.

Dessa forma, tendo em conta a conduta reiterada e sistemática de omissão de receitas, caracterizada está a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Adotado tais fundamentos, a exigência da multa qualificada subsiste na exigência da omissão de receitas sobre os valores exigidos nos autos.

Quanto ao pleito para que sejam deduzidos, dos tributos exigidos nos presentes autos de infração, os valores pagos com base nas declarações retificadoras cumpre assinalar, uma vez mais, que a retificação de ditas declarações, após o início do procedimento fiscal, não produziu qualquer efeito sobre os presentes lançamentos. Os valores recolhidos, portanto, não podem ser levados em consideração neste processo. A recorrente, se assim o desejar, deverá pleitear a restituição/compensação desses valores em rito próprio.

No que tange aos autos de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, destaque-se que se tratam de exigências reflexas que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ. Em assim sendo, a decisão de mérito prolatada em relação à exigência matriz constitui prejulgados na decisão das exigências reflexas.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

---

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

CÓPIA