



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

Processo nº 13629.000008/2008-04
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-001.291 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de março de 2015
Matéria IRPJ e Reflexos - Falta de recolhimento
Recorrente REAL MG ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

FALTA DE RECOLHIMENTO. IRPJ. CSLL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. Mantém-se a exigência que toma por referência o faturamento e o lucro evidenciados na escrituração do sujeito passivo, regularmente reduzida em razão de retenções confirmadas na 1ª instância de julgamento, apesar de não escrituradas pelo sujeito passivo.

MULTA QUALIFICADA. ACUSAÇÃO DE REITERADA DECLARAÇÃO INEXATA. DÚVIDA. Se os elementos reunidos nos autos também permitem inferir que o sujeito passivo foi apenas negligente no cumprimento de suas obrigações acessórias, há dúvida que impõe a interpretação da lei que define infrações de maneira mais favorável ao acusado.

JUROS DE MORA. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Processo nº 13629.000008/2008-04
Acórdão n.º **1101-001.291**

S1-C1T1
Fl. 3

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Marcos Vinícius Barros Ottoni, Edeli Pereira Bessa, Paulo Mateus Ciccone, Paulo Reynaldo Becari e Sérgio Luiz Bezerra Presta.

Relatório

REAL MG ENGENHARIA LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora/MG que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 16/01/2008, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 1.528.349,15.

Consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 05/13 que a contribuinte, embora movimentando R\$ 21.687.444,24 no ano-calendário 2004, apresentou DIPJ com valores zerados. Além disso, embora a DIPJ tenha sido entregue no formulário destinado ao lucro presumido, em parte das DCTF apresentadas havia indicação da opção pela sistemática do lucro real anual, e na outra parte pelo lucro real trimestral. Como não houve pagamento no primeiro período de apuração em que devido o IRPJ, a autoridade lançadora concluiu que a contribuinte se submetia à regra geral do lucro real trimestral, e ante a escrituração apresentada constatou falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre o lucro apurado no 2º e no 4º trimestres de 2004, sendo que no 1º e 3º trimestres de 2004 foi admitido o prejuízo fiscal informado pela contribuinte, até porque não encontradas irregularidades entre a escrituração e os depósitos bancários do período fiscalizado.

No âmbito de incidência da Contribuição ao PIS, a contribuinte sujeitou-se ao regime não cumulativo de janeiro a abril de 2004, e ao regime cumulativo a partir de maio/2004, nos termos do art. 10, inciso XX da Lei nº 10.833/2003, por realizar atividades de construção civil. Confrontados os valores devidos com os declarados de janeiro a março/2004, a autoridade lançadora apurou diferença a lançar apenas em fevereiro/2004. De abril a dezembro/2004 a contribuinte nada declarou e foram lançados integralmente os valores apurados.

No âmbito de incidência da COFINS, em janeiro/2004 a contribuição ainda não havia sido alterada pela Lei nº 10.833/2003. Assim, a partir de fevereiro/2004 a apuração passou a se dar pela sistemática não-cumulativa, também alterada para cumulativa a partir de maio/2004. A Fiscalização apurou insuficiência de declaração em fevereiro/2004 e ausência de qualquer declaração a partir de abril/2004.

A autoridade lançadora observou que a contribuinte não se encontrava mais em atividade no seu endereço cadastral, e seu contador relatou que ela estaria *operando apenas a parte financeira*. A exigência foi acrescida de multa qualificada, com exceção da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas de janeiro a março/2004, porque em relação aos demais tributos e períodos, *não obstante tenha escriturado seus livros fiscais com os valores de tributos a recolher, apresentou DIPJ com valores zerados para todo o ano-calendário e nada declarou em DCTF, evidenciando a prática reiterada da PJ, de durante todo o restante do ano não declarar os valores devidos, com claro intuito de não recolher os tributos em questão, de modo que se não houvesse a intervenção da fiscalização, o prazo decadencial extinguiria o crédito tributário da União*. Aduz a Fiscalização que *se a intenção do contribuinte fosse apenas ficar inadimplente, pois não possuía recursos à época para recolher os tributos, teria declarado em DCTF sem fazer o recolhimento, à semelhança de como procedeu em relação às contribuições declaradas no 1º trimestre de 2004*.

Impugnando a exigência, a contribuinte reportou-se às retenções sofridas, colocou em dúvida o faturamento em razão da *grave crise financeira que a levou, inclusive, à inatividade*, afirmou inconstitucional a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS na forma da Lei nº 9.718/98, defendeu a necessidade de exclusões da receita bruta na forma daquela lei, e pleiteou perícia contábil para demonstrar suas alegações. Discordou da aplicação da multa qualificada por ausência de prova do dolo, bem como da utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora.

A Turma Julgadora, depois de converter o julgamento em diligência, reduziu as exigências em valores equivalentes às retenções confirmadas pela autoridade lançadora, e no mais rejeitou os argumentos da recorrente em acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2005

FALTA DE RECOLHIMENTO. Não logrando o contribuinte comprovar ter recolhido os valores apontados pelo Fisco como recolhimentos não efetuados, há que se manter o lançamento. Entretanto, dos valores apurados há que se subtrair os valores retidos, questionados pela impugnante e reconhecidos pela própria Fiscalização após diligência.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS, COFINS E CSLL. A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

MULTA QUALIFICADA. A sistemática e reiterada declaração a menor da contribuição devida, em valores inferiores aos que seriam apurados de acordo com a escrituração contábil, representa prática de sonegação dolosa, com a finalidade de retardar o conhecimento pela autoridade fiscal das circunstâncias materiais da ocorrência do fato gerador.

TAXA SELIC Havendo previsão legal da aplicação da taxa SELIC, não cabe à autoridade julgadora exonerar a correção dos valores legalmente estabelecida.

A contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 550/601 em 01/09/2009, no qual inicialmente destaca os equívocos cometidos no lançamento, evidenciados na diligência solicitada pela autoridade julgadora de 1ª instância, e nega a existência de dolo *haja vista que os documentos foram enviados a contabilidade, mas esta sim, não procedeu aos devidos envios de informações ao fisco.*

Em preliminar, afirma nulos os lançamentos por *impossibilidade de autuação sem prova concreta definitiva*. Invoca o princípio da legalidade, defendendo que *quando do julgamento do processo administrativo fiscal, após verificados todos os elementos de prova e subsistindo dúvidas, o feito se apresenta sem força suficiente para ensejar a condenação do contribuinte. Apenas a existência de indícios ou presunções, não pode caracterizar o crédito tributário*. Discorre sobre a conceituação de indícios e presunções e conclui que *o lançamento fiscal baseado em juízo de probabilidade e presunção, conforme fora utilizado, não constitui prova concreta/definitiva e como tal não fornece ao julgador a certeza necessária para alicerçar o crédito tributário pretendido pelo fisco*. E, como no caso em tela, *não há nenhuma prova concreta das alegadas e autuadas infrações*, resta afastada a *segurança e certeza, que respaldam os princípios da legalidade e da tipicidade, bem como o repisado princípio da verdade real*, razão pela qual devem ser declarados nulos os lançamentos na forma da jurisprudência e doutrina que cita. Acrescenta, porém, que *extratos bancários não se prestam a*

comprovar qualquer tipo de infração ou ilicitude, se prova concreta, mas tão somente conjecturas e indícios, levados a autuação irresponsavelmente pelo fisco, sem comprovação de nexos causal, nem sequer de liame subjetivo.

De toda sorte, caso não sejam canceladas as exigências, afirma equivocada a manutenção da multa de ofício aplicada em dobro sob o fundamento de que a *contribuinte não apresentou a DSPJ com os valores concernentes aos supostos rendimentos omitidos, o que configuraria conduta dolosa*. Isto porque *não houve dolo - vale dizer, evidente intuito de fraude -, eis que o Recorrente encaminhou os competentes documentos para seu contabilista, para fins de cumprimento de escrituração e demais obrigações tributárias de natureza acessória*, bem como porque *o dolo não é presumível, sendo ônus fiscal a comprovação de sua ocorrência*. Observa que a penalidade de 75% é aplicável nos casos de declaração inexata, e que sua duplicação exige a demonstração de sonegação, fraude ou conluio, situações que *pressupõem a existência de dolo*, no caso específico, qual seja, *o intuito exclusivo e pré-determinado de suprimir tributo, de furtar-se ao cumprimento da obrigação tributária*, sendo indispensável a *verificação do elemento subjetivo, consistente na vontade de apropriar-se indevidamente dos valores devidos ao fisco*. In casu, como seus documentos foram regularmente enviados ao seu contabilista para escrituração, não resta caracterizado o dolo específico, e cumpriria à Fiscalização, frente aos indícios identificados, investigar e comprovar o dolo. Em suas palavras:

Verdade é que poderia o contribuinte ter sido mais zeloso no acompanhamento do cumprimento de tais obrigações, certificando-se de seu regular cumprimento. Ocorre, todavia, que a empresa passava por grandes dificuldades financeiras - que resultaram inclusive, na presente inatividade anunciada pelo fisco no Termo de Verificação Fiscal - o que lhe tornou amplamente desorganizada. Tal fato, contudo, não autoriza a configuração de dolo, mas de culpa/negligência, nos moldes do direito pátrio.

Cita jurisprudência e conclui que *a não apresentação de declaração completa, não autoriza a mera presunção de intuito de fraude, tal como aduziu o fisco no caso sub examine*. *Necessário seria, para se concluir nesse rumo, maior aprofundamento dos trabalhos fiscais e comprovação dos fatos*. Mais à frente, discordando da manutenção da multa qualificada pela autoridade julgadora de 1ª instância, acrescenta que *o contribuinte já foi penalizado por tal conduta ao ver aplicada a presunção de omissão de rendimentos (artigo 42 da Lei 9.430/96) e consequente inversão do ônus da prova*.

Defende que *a penalidade deve ser dosimetrada, levando-se sempre em conta a natureza e as circunstâncias da falta cometida, bem como a intenção do infrator*, transcreve doutrina contra os *contornos confiscatórios, inaceitáveis das penalidades*, e invoca a aplicação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade na forma de excertos doutrinários que cita, e conclui ser *insana, exacerbada e imoral a aplicação de penalidade na forma aqui veiculada*, reportando-se também a jurisprudência judicial.

Aduz, ainda, que a metodologia de apuração da penalidade contradiz o ordenamento pátrio, porque *não se pode dizer que ocorreram diversas infrações independentes, que pudessem ser renovadas e majoradas mês a mês, porquanto são oriundas de um mesmo fato, qual seja, não ter respondido às intimações/pedido de esclarecimentos fiscais*. Defende que frente ao cometimento de diversas supostas "infrações" da mesma espécie, *as seguintes devem ser entendidas como continuação da primeira*. Transcreve manifestações

Processo nº 13629.000008/2008-04
Acórdão n.º **1101-001.291**

S1-C1T1
Fl. 7

judiciais contra este tipo de aplicação de penalidade. Conclui que a *imposição de penalidades múltiplas e de igual natureza* enseja a declaração de nulidade do lançamento.

Por fim, aborda a *inconstitucionalidade da aplicação da Selic como juros de mora*, discorrendo sobre sua natureza remuneratória e a ausência de lei válida que autorize a cobrança de juros superiores a 1% ao mês, e reportando-se à vedação contida no art. 192, §3º da Constituição Federal.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A recorrente afirma ter sido cientificada da decisão de 1ª instância em 05/08/2009, e a autoridade administrativa local, ao encaminhar os autos para julgamento (fl. 602), aponta que o recurso voluntário apresentado em 01/09/2009 é tempestivo. A intimação emitida para ciência da decisão de 1ª instância está datada de 09/06/2009 (fl. 542), mas às fls. 549 constam informações extraídas dos sistemas da Receita Federal em 04/08/2009 acerca do endereço da autuada e de seu sócio responsável, eventualmente para fins de ciência postal, ou mesmo pessoal da decisão de 1ª instância, especialmente ante a notícia consignada na acusação fiscal de que a autuada não mais operava em seu domicílio fiscal. Assim, na medida em que inexistente nos autos qualquer indicação acerca da forma adotada para ciência da decisão de 1ª instância, as evidências inicialmente referidas são suficientes para se admitir tempestivo o recurso voluntário.

A defesa principia com questionamentos acerca da validade dos lançamentos, especialmente em razão da equivocada desconsideração das retenções por ela sofridas e do uso de presunções.

A nulidade dos atos administrativos de lançamento é regida pelo Decreto nº 70.235/72, que em seu art. 59, inciso I, prevê a hipótese de lavratura por pessoa incompetente, e em seu art. 10 traça os requisitos essenciais para a formalização do auto de infração. Tais dispositivos legais alinham-se ao art. 142 do CTN, que também estabelece a formalização do lançamento por autoridade administrativa competente, e exige, para sua validade, a verificação da *ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*, a determinação da *matéria tributável*, o cálculo do *montante do tributo devido* e a identificação do *sujeito passivo*.

Diante deste contexto, inexistente nulidade quando a autoridade lançadora deixa de considerar, na determinação do tributo a ser exigido, recolhimentos ou antecipações promovidos pelo sujeito passivo. Isto porque a verificação da *ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*, a determinação da *matéria tributável*, o cálculo do *montante do tributo devido* e a identificação do *sujeito passivo*, nos termos do art. 142 do CTN, estão presentes quando a autoridade lançadora identifica a infração e recompõe a base tributável, determinando o tributo devido e promovendo o lançamento da parcela superior àquela inicialmente calculada pelo sujeito passivo. As deduções de recolhimentos e antecipações, a partir deste ponto, representam a extinção do crédito tributário, e a existência de parcela que surte tal efeito em relação ao valor exigido reveste a natureza de *fato extintivo do direito* do Fisco, que deve ser alegado pelo sujeito passivo em seus recursos administrativos.

Ressalte-se que, no presente caso, a autoridade lançadora apresentou justificativas, não contestadas, para concluir que a contribuinte sujeitava-se à sistemática do lucro real trimestral para determinação do IRPJ e da CSLL, bem como a diferentes sistemáticas de incidência das contribuições sobre o faturamento, reconstituindo estas apurações para determinar o efeito da infração constatada, consoante determina o art. 24 da Lei nº 9.249/95. Logo, não há erro de direito na apuração do crédito tributário, mas mero erro de fato, corrigido

pela autoridade julgadora de 1ª instância ante a confirmação das retenções redutoras dos tributos aqui exigidos.

Acrescente-se que, uma vez instaurada a fase litigiosa do procedimento fiscal, cabe à autoridade julgadora analisar a procedência ou não do lançamento fiscal, mediante apreciação das alegações de defesa apresentadas pelos interessados, inclusive quanto à exatidão dos cálculos da exigência fiscal, cujo exame constitui matéria de mérito. A mudança do critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN, somente ocorreria quando a autoridade julgadora, ao analisar um lançamento completo e acabado, refaz sua materialidade e sua fundamentação. Eventual correção dos cálculos da exigência não acarreta qualquer alteração do critério jurídico, se mantida a motivação original do lançamento e a forma de apuração adotada pela autoridade lançadora. Não fosse assim, e os julgamentos administrativos sempre resultariam em procedência ou improcedência do lançamento, e nunca em procedência parcial.

No mais, quanto ao uso de presunções, sendo esta um meio de prova nos termos do art. 212, inciso IV, do Código Civil, seu uso presta-se a evidenciar a ocorrência dos fatos afirmados pela Fiscalização e, em consequência, integra o mérito do lançamento que será, na sequência, apreciado. De toda sorte, esclareça-se que os extratos bancários não foram requisitados às instituições financeiras, mas sim apresentados pela própria contribuinte, em resposta à intimação fiscal (fls. 41/49) e a autoridade fiscal não identificou irregularidades no registro contábil destas operações, determinando os tributos devidos a partir do faturamento e do lucro escriturados pelo sujeito passivo, sem se valer da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

Por tais razões, deve ser REJEITADA a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto aos créditos tributários principais exigidos, para além de alegações genéricas contra o uso de presunções, a recorrente não traz qualquer outro questionamento. A autoridade lançadora, porém, teve em conta os registros contábeis da contribuinte, bem como seus esclarecimentos acerca dos serviços prestados (fls. 49/56). Antecipadamente cientificou-a da sistemática de cálculo das contribuições incidentes sobre o faturamento em razão das alterações da legislação no período fiscalizado, e exigiu demonstrativos de cálculo compatíveis, apresentados pela contribuinte (fls. 57/63). No mais, além da diligência promovida para constatação de que a contribuinte não se encontrava mais em atividade em seu domicílio fiscal (fls. 64/85), a autoridade lançadora juntou aos autos as demonstrações de resultado trimestrais do período fiscalizado, os registros do LALUR e balancetes contábeis (fls. 86/111), aos quais se seguem demonstrativos de cálculo trimestral da CSLL, e de cálculo mensal da COFINS e da Contribuição ao PIS elaborados pela contribuinte (fls. 112/113), bem como reprodução das declarações apresentadas (fls. 114/157). Ao final, os créditos tributários exigidos são determinados mediante confronto dos tributos calculados a partir das informações extraídas destes documentos com os valores informados em DCTF. Inexiste, portanto, qualquer presunção de ocorrência dos fatos geradores: sua prova é direta por meio da escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo. Impróprias, assim, as alegações de que *não há nenhuma prova concreta das alegadas e autuadas infrações*, e de prejuízo à *segurança e certeza, que respaldam os princípios da legalidade e da tipicidade, bem como o repisado princípio da verdade real*. Os elementos juntados aos autos evidenciam o faturamento e os resultados auferidos pela contribuinte nos períodos autuados, e tais fatos constituem a base imponível dos tributos regularmente lançados.

Em impugnação, a contribuinte apresentou demonstrativos detalhando as notas fiscais emitidas e as retenções sofridas (fls. 196/207), e na execução da diligência requerida pela autoridade julgadora de 1ª instância, a autoridade fiscal consignou que:

O contribuinte apresentou a planilha demonstrativa solicitada. Entretanto, o próprio reconheceu que as retenções não foram declaradas nas NFs, apesar de terem sido efetuadas. Além de não estarem declaradas nas NFs, também não foram escrituradas no Livro Razão, mesmo constando no Plano de Contas da empresa contas específicas para esse fim. Para não passar em branco, existe um lançamento na conta "PIS/COFINS e CSLL retidos a compensar", em Janeiro de 2004, referente à NF emitida para Alston do Brasil Ltda. Mas não existe DIRF desta empresa declarando a retenção, esse valor não consta da planilha apresentada pela empresa e nenhuma documentação foi apresentada.

Extraímos as DIRFs nas quais a empresa consta como beneficiária das retenções efetuadas. Fizemos então uma análise confrontando a planilha apresentada com as DIRFs e as NFs emitidas. Diversas incoerências foram encontradas e a PJ foi intimada a justificá-las, apresentado documentação comprobatória. As divergências encontradas foram as seguintes:

[...]

Pelas respostas apresentadas, a impugnante não conseguiu demonstrar que realmente houve a retenção em relação às NFs que geraram dúvidas. Ao contrário, só fez confirmar a não retenção. Senão vejamos:

[...]

Como se vê, além de justificar a ausência da dedução destas retenções por ocasião da formalização do lançamento, o agente fiscal identificou diversas inconsistências nas operações alegadas pela contribuinte em impugnação, e justificou a admissibilidade de apenas parte dos valores alegados.

Contudo, em nenhuma das oportunidades que lhe foi concedida (durante o lançamento, depois de sua formalização, ao final da diligência ou depois da decisão de 1ª instância) a contribuinte logrou trazer qualquer outro argumento que infirmasse a ocorrência dos fatos geradores evidenciados em sua escrituração ou afetasse a quantificação dos créditos tributários que remanesceram exigíveis depois da decisão recorrida.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos créditos tributários principais exigidos.

Com referência à penalidade aplicada, a recorrente nega a existência de dolo *haja vista que os documentos foram enviados a contabilidade, mas esta sim, não procedeu aos devidos envios de informações ao fisco*. Cogita que, em tais circunstâncias, haveria mera culpa/negligência porque deveria ter sido mais zeloso no acompanhamento do cumprimento de tais obrigações, certificando-se de seu regular cumprimento por parte da empresa encarregada da escrituração e demais obrigações tributárias de natureza acessória. Às fls. 208/217 constam documentos que evidenciariam a entrega das notas fiscais emitidas e outros documentos contábeis referentes a 2004 à empresa que teria sido contratada para os serviços de contabilidade.

Para além disso, aproveitam-se aqui as alegações acerca da inexistência de *prova concreta*, de *dúvidas* acerca dos fatos apontados pela Fiscalização e de uso da presunção para sua afirmação. A recorrente não concorda com a duplicação da penalidade em razão de

não ter apresentado a *DSPJ* com os valores concernentes aos supostos rendimentos omitidos, especialmente porque o dolo não é presumível, sendo ônus fiscal a comprovação de sua ocorrência, e demais disso a penalidade de 75% é aplicável nos casos de declaração inexata, salvo se demonstrado sonegação, fraude ou conluio, situações que pressupõem a existência de dolo, no caso específico, qual seja, o intuito exclusivo e pré-determinado de suprimir tributo, de furtar-se ao cumprimento da obrigação tributária, sendo indispensável a verificação do elemento subjetivo, consistente na vontade de apropriar-se indevidamente dos valores devidos ao fisco.

Importante ter em conta os exatos termos da acusação fiscal acerca da qualificação da penalidade:

44 - MULTA QUALIFICADA:

Diz o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

[...]

Abaixo reproduzimos os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

[...]

A conduta do contribuinte torna evidente a tentativa de retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fazendária. O contribuinte, não obstante tenha escriturado seus livros fiscais com os valores de tributos a recolher, apresentou DIPJ com valores zerados para todo o ano-calendário e confessou em DCTF apenas valores de PIS e COFINS para os meses de Janeiro, Fevereiro e Março.

A prática reiterada da PJ, de durante todo o restante do ano não declarar os valores devidos, demonstra o intuito de não recolher os tributos em questão, ou seja, se não houvesse a intervenção da fiscalização, o prazo decadencial extinguiria o crédito tributário da União. Se a intenção do contribuinte fosse apenas ficar inadimplente, pois não possuía recursos à época para recolher os tributos, teria declarado em DCTF sem fazer o recolhimento, assim estaria constituído o crédito tributário que seria cobrado administrativamente. Exatamente o que a empresa fez em relação ao PIS e COFINS de Janeiro, Fevereiro e Março: confessou em DCTF e não recolheu. Nesse caso, não existe o intuito de sonegação, pois os valores foram confessados, apenas ela não dispunha de capital à época para fazer o recolhimento. Ao contrário, a partir do momento que ela passa a não declarar sistematicamente os tributos devidos, sua atitude reflete conduta dolosa.

Em relação aos meses de Janeiro, Fevereiro e Março, no que diz respeito a PIS e COFINS, como houve a declaração, sendo cobrada a diferença apenas no mês de Fevereiro, pelo fato de o contribuinte ter declarado a menor, a multa aplicada de 75%.

Entretanto, nos meses seguintes, ante o exposto acima, fica o que a multa de ofício deve ser duplicada, para todos os tributos, conforme prevê o a 1, §1º da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007. A Câmara Superior de Recursos Fiscais assim já se manifestou:

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE -A sistemática e reiterada declaração a menor da contribuição devida, em valores inferiores aos que seriam apurados de acordo com a escrituração contábil, representa prática de sonegação dolosa, com a finalidade de retardar o conhecimento pela autoridade fiscal das circunstâncias materiais da ocorrência do fato gerador. Acórdão CSRF/02-02.02.”

A qualificação da penalidade, nestes termos, decorre da conduta do sujeito passivo que, conhecedor dos tributos devidos, reiteradamente apresenta declarações ao Fisco informando que nada deve. Contudo, três ressalvas devem ser feitas à acusação fiscal:

- A DIPJ foi apresentada sem preenchimento de seus campos destinados à apuração das bases de cálculo e dos tributos devidos e às referências patrimoniais do sujeito passivo. Além das informações gerais acerca do sujeito passivo e da forma de apuração do lucro, somente foi indicado que a escrituração tinha por base a contabilidade e que a pessoa jurídica teria apenas uma sócia. De forma semelhante, as DCTF do 2º ao 4º trimestres/2004 apenas apresentaram os dados iniciais com informações gerais de apuração, sem qualquer indicação de faturamento ou débitos. Assim, as declarações não se prestaram a criar uma aparência de regularidade, simplesmente porque eram desprovidas de conteúdo. Em verdade, o descompasso entre as formas de apuração consignadas em DCTF e em DIPJ e a total omissão das informações referentes ao 1º trimestre/2004 em DIPJ, muito embora declaradas contribuições sobre o faturamento para o mesmo período em DCTF, já poderia suscitar uma investigação fiscal;
- A reprodução de balancetes e de registros do Livro Diário às fls. 98/111 evidencia a escrituração dos valores devidos a título de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, ao longo do ano-calendário 2004. O Livro Diário, por sua vez, tem seu termo de abertura assinado não só pela empresa de contabilidade, mas também pela sócia Lucia Helena Magalhães Valente Conte, porém sua autenticação somente foi promovida em 09/05/2007, depois de iniciado o presente procedimento fiscal em 20/03/2007. O Termo de Retenção nº 02 à fl. 47 consigna que o Livro Diário foi retido na mesma data em que registrado na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais, evidência que pode significar que a escrituração comercial somente foi formalizada depois de exigida pela Fiscalização; e
- Conforme constatado na diligência solicitada pela autoridade julgadora de 1ª instância, as retenções sofridas pela pessoa jurídica em razão dos serviços prestados não foram escrituradas, e várias foram as operações indicadas pela contribuinte (fls. 196/208), sendo certo que mesmo desconsiderando diversas notas fiscais cuja retenção não foi confirmada junto à fonte pagadora, os valores lançados a título de CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS foram reduzidos de 30% a 80% em cada período de apuração analisado.

Esta Relatora em diversos outros casos vislumbrou indícios suficientes para caracterizar o evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo que, conhecedor dos tributos devidos ou, ao menos, da dimensão de seu faturamento ou do seu lucro, declara os tributos daí decorrentes em valores significativamente menores, ou mesmo informa que nada deve, fazendo crer que suas operações pouco resultavam em termos tributários. Ao contrário do que defende a recorrente, há jurisprudência administrativa, por diversas vezes reafirmada na Câmara Superior de Recursos Fiscais, em favor da caracterização da fraude por meio da reiteração da conduta infracional, que afasta a possibilidade de erro e permite concluir que o

sujeito passivo não só quis deixar de recolher o tributo devido, como também valeu-se das declarações apresentadas para retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, fazendo-a supor, pelo princípio da boa-fé, que aquele contribuinte está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações. Tais indícios, porque consistentes e convergentes em favor da intenção do sujeito passivo de fraudar o Fisco Federal, permitem provar, ainda que por presunção, o dolo específico necessário para a qualificação da penalidade.

Todavia, no presente caso, as declarações entregues sem informação, associadas à escrituração contábil que só teria sido autenticada depois da intimação para sua apresentação, e ao registro contábil dos tributos sem a dedução das retenções sofridas, põem em dúvida o real conhecimento do sujeito passivo acerca dos tributos que seriam devidos. Acrescente-se, ainda, que o sujeito passivo tem o direito de não declarar os tributos devidos em DCTF e, uma vez impossibilitado de promover seu recolhimento, aguardar o lançamento de ofício, sujeitando-se aos acréscimos correspondentes, mais gravosos que os moratórios, além das penalidades específicas por falta de entrega de DCTF, ou a omissão de informações naquele documento. Não se espoca, aqui, o entendimento fiscal de que seria inadimplente apenas quem declara seus débitos em DCTF, sem fazer qualquer recolhimento. Se assim fosse, consoante alega a recorrente, a multa de 75% não poderia estar prevista para os casos de *falta de declaração*.

Em suma, a partir do exame dos autos também é possível inferir que o sujeito passivo foi negligente no cumprimento de suas obrigações acessórias, inclusive no que tange à escrituração comercial de suas operações, e para evitar o arbitramento de seus lucros finalizou sua escrituração depois de intimado pela Fiscalização, somente neste momento evidenciando os tributos não recolhidos, e ainda assim em montante superior ao devido, porque desconsideradas as retenções sofridas. Tal desídia já se verificaria antes, na apresentação de DIPJ sem qualquer informação acerca das operações realizadas no ano-calendário 2004, bem como na apresentação de DCTF do 2º ao 4º trimestres de 2004 sem a declaração de qualquer débito.

Ocorre que o Código Tributário Nacional assim determina:

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:

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

Presente a dúvida acerca da conduta punida com a multa de ofício em seu percentual duplicado, deve prevalecer a interpretação mais favorável ao acusado, afastando-se a duplicação, para manutenção da penalidade em seu percentual básico de 75%, aplicável sobre a falta de declaração e de recolhimento constatada em cada período de apuração, sendo certo que não houve aplicação de penalidades múltiplas, mas sim a aplicação de apenas uma penalidade sobre cada infração cometida, inexistindo qualquer prejuízo à validade do lançamento para fins de manutenção da penalidade reduzida.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO PARCIAL o recurso voluntário relativamente à penalidade aplicada, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Por fim, quanto aos questionamentos dirigidos ao acréscimo de juros de mora constantes do lançamento, tal se deu em razão das disposições legais constantes às fls. 18 e seguintes (art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/96), aplicando-se, no mais, o que expresso nas Súmulas CARF abaixo citadas:

***Súmula CARFnº 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

***Súmula CARFnº 4:** A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Assim, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos juros de mora adicionados às exigências.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário e reduzir a penalidade ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora