



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

Processo nº 13827.000625/2005-12
Recurso nº 153.978 Voluntário
Acórdão nº 1202-00.076 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2009
Matéria IRPJ e Outros
Recorrente COMERCIAL E IMPORTADORA JAUENSE DE SOLDA LTDA.
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

NULIDADE. A mera discordância dos fundamentos da decisão recorrida pelo contribuinte não é causa de nulidade, que apenas ocorre se demonstrada qualquer das hipóteses do artigo 59 do Decreto-lei nº 70.235/72.

PROVA EMPRESTADA. Quando não é possível aferir a renda do contribuinte via sua contabilidade, é legítimo à fiscalização utilizar de documentação entregue ao fisco estadual para efetuar a apuração do Imposto de Renda.

REGIME DE CAIXA. O regime de caixa é excepcional ao regime de competência, apenas permitido em situações específicas e quando de acordo com as normas contábeis. Não havendo contabilidade hábil, uma vez que efetuado o auto-arbitramento, necessário a utilização do regime de competência.

IRPJ. DECADÊNCIA. Em razão da natureza e modalidade originária de apuração, aplica-se a regra decadencial prevista no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, exceto para os casos em que constatado dolo, fraude ou simulação, quando a contagem do prazo decadencial desloca-se para o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional

MULTA QUALIFICADA DE 150%. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter repetidamente omitido valores e não ter entregado a DCTF em diversos períodos, bem com ter declarado na DIPJ valores distintos das declarações entregues ao fisco estadual, legítima a aplicação da multa qualificada.

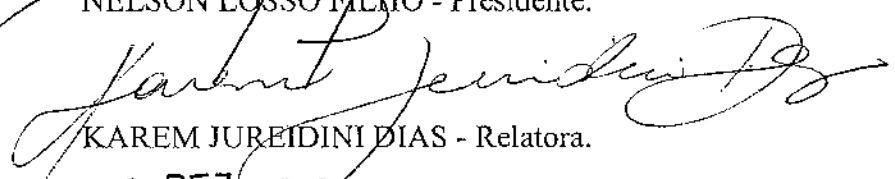
Preliminar Acolhida.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para acolher, exclusivamente em relação ao item 03 do auto de infração, a preliminar de decadência para o IRPJ exigido nos primeiro, segundo e terceiro trimestres do ano de 2000, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carmen Ferreira Saraiva (Suplente Convocada) e Nelson Lósso Filho que negavam provimento ao recurso.


NELSON LÓSSO FILHO - Presidente.


KAREM JUREIDINI DIAS - Relatora.

EDITADO EM: 08 DEZ 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho (presidente da turma), Cândido Rodrigues Neuber, Orlando José Gonçalves Bueno, Irineu Bianchi, Valéria Cabral Géo Verçoza, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Mário Sérgio Fernandes Barroso e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição ao PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário de 2000 a 2004 (fls. 05/57). A ciência foi dada ao contribuinte 11/10/2005 (fls. 685). O lançamento principal contém a seguinte descrição:

001 – RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) – REVENDA DE MERCADORIAS – Fato Gerador do 1º, 2º trimestres de 2001; 3º e 4º trimestres de 2002; 2º trimestre de 2003; todos os trimestres de 2004 – Multa qualificada em 150%. As infrações constatadas foram as seguintes:

I – Receitas não declaradas na DIPJ/2002 (meses de janeiro/01 a abril/01): embora se encontrasse inativo, o contribuinte não apresentou faturamento/receita bruta declarada. Faturamentos obtidos junto ao Fisco Estadual.

II – Omissão de Receitas, conforme demonstrativo do faturamento realizado com base nas vias rosas das notas fiscais extraídas pelo contribuinte – meses de agosto a dezembro de 2002.

III – Omissão de receitas no mês de abril de 2003 (DIPJ 2004): contribuinte declarou a menor o faturamento/receita bruta.

IV – Receitas operacionais obtidas no ano-calendário de 2004 – não houve recolhimento dos tributos no referido ano, tampouco entrega de DIPJ e DCTF's, embora o



contribuinte estivesse exercendo regularmente suas atividades, conforme constatado nas GLAS entregues ao Fisco Estadual.

002 – RECEITAS OPERACIONAIS (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) – REVENDA DE MERCADORIAS – Fato Gerador em todos os trimestres de 200 e no 2º, 3º e 4º trimestres de 2001. Multa Qualificada em 150%. A infração cometida foi a seguinte:

I - Diferenças de bases de cálculo na apuração do IRPJ sobre o lucro arbitrado, pela aplicação correta do percentual de 9,6% sobre a receita bruta declarada: o contribuinte, nos anos-calendário de 2000 e 2001, ao efetuar o auto-arbitramento, apurou incorretamente o imposto de renda, aplicando o percentual de 1,92% sobre a receita bruta.

003 – APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO – FALTA E/OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA – Fato Gerador em todos os trimestres de 2000, 2002 e 2003; 2º, 3º e 4º trimestres de 2001 – Multa Qualificada em 150%. A infração foi assim descrita:

I – Cobrança do IRPJ apurado nas DIPJ's/2001 a 2004 – o contribuinte, ao efetuar o auto-arbitramento, não recolheu o adicional apurado nas respectivas declarações, nem tampouco entregou as respectivas DCTF's.

Quanto à Contribuição ao PIS e à COFINS, foram lançadas as infrações referentes aos itens 001, no caso PIS/COFINS – OMISSÃO DE RECEITAS, incluindo as descrições I, II, III e IV, fato gerador referente aos meses de janeiro a abril de 2001; agosto a dezembro de 2002, abril de 2003, janeiro a dezembro de 2004, sendo lançada multa qualificada em 150%.

Quanto à CSLL, também foram lançadas as infrações referentes ao item 001 (CSLL SOBRE OMISSÃO DE RECEITAS), incluindo as descrições I, II, III e IV, fato gerador do 1º, 2º trimestres de 2001; 3º e 4º trimestres de 2002; 2º trimestre de 2003; todos os trimestres de 2004, também com aplicação de multa qualificada em 150%.

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 58/83), a apuração teve origem em documentação apreendidos por ordem da Justiça Federal, em documentação solicitada ao Fisco Estadual e em documentação entregue pelo contribuinte.

Consta, ainda, que, durante a verificação da documentação, a fiscalização encontrou documentos relativos á custos e despesas, extratos bancários, algumas notas fiscais e documentos de pessoas físicas, entre os quais, de movimentação financeira em nome de empregado falecido, e de pessoas jurídicas, porém, incompletos, pois não compreendiam integralmente o período sob o procedimento fiscal, além de serem ora da matriz, ora da filial. Não encontrou entre os documentos da fiscalizada nenhuma DCTF, DARF, livro contábil ou fiscal referentes ao período do Mandado de Procedimento Fiscal.

Diante deste quadro, o autor do procedimento fiscal considerou imprestável a escrituração mantida pela fiscalizada. A fim de prosseguir com a apuração, solicitou junto à Delegacia Regional Tributária de Bauru, as GLAS mensais ou qualquer documento que contivesse receita bruta ou faturamento mensal do contribuinte, bem como devoluções de vendas das empresas relacionadas com o contribuinte, solicitação essa atendida. Passou então a fiscalização para a análise das DIPJs.



Constatou nos quatro trimestres do ano de 2000 que o contribuinte aplicou percentual incorreto de 1,96%, quando o correto seria o de 9,6% na determinação do lucro arbitrado para apuração de IRPJ, não apurando portanto, o adicional do Imposto de Renda. Quanto à COFINS e PIS, constatou que o contribuinte excluiu 90% da base de cálculo da receita declarada.

No ano de 2001, quanto ao IRPJ e CSLL, para os três últimos trimestres, a irregularidade foi a mesma constatada na apuração do IRPJ do ano anterior. Para o primeiro trimestre destes tributos, constatou que o contribuinte não apresentou receitas para o período. Quanto à COFINS e PIS, além de ter incorrido na mesma irregularidade do ano anterior, não apresentou faturamento ou receita bruta para o período de janeiro a abril de 2001.

No ano de 2003 e 2004, constatou apenas a exclusão já mencionada de 90% da base de cálculo da receita declarada quanto ao PIS e COFINS.

Prosseguindo na fiscalização, foi verificado que o contribuinte não efetuou nenhum recolhimento do apurado em suas declarações, tampouco entregou as DCTFs, razão pela qual decidiu a fiscalização exigir de ofício os tributos apurados nas DIPJs. Para tanto, fez uso das informações prestadas pelo Fisco Estadual.

Os lançamentos e as infrações foram descritas no Auto de Infração, conforme informado no início deste relatório.

Quanto à justificativa da aplicação da multa de 150%, a fiscalização apontou as seguintes tipicidades:

a) Aplicação incorreta do percentual de 1,92% sobre a receita bruta na determinação do lucro arbitrado, quando o correto seria 9,6%, pois sua atividade consiste em comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso industrial.

b) Nos meses de janeiro a abril de 2001 o contribuinte não se encontrava INATIVO, exercendo sua atividade econômica normalmente, o que não justifica a ausência de faturamento para este período.

c) Exclusão de 90% do faturamento na rubrica "Outras Exclusões", que não encontra correspondente na declaração ao Fisco Estadual.

d) Omissão de receita no período de agosto a dezembro de 2002.

e) Omissão de receita no mês de abril de 2003, no valor de R\$ 123.684,67.

f) O contribuinte reiterada e sistematicamente, não recolheu os valores apurados nas suas declarações (DIPJs 2001 a 2004), tampouco entregou as DCTFs, responsáveis pela alimentação do conta-corrente.

Desta forma, entendeu a fiscalização estar caracteriza o evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, bem como nos termos da jurisprudência administrativa.

Aponta, ainda, a existência de movimentação bancária em nome de interposta pessoa ("laranja"), no caso, um empregado falecido da empresa autuada, nos seguintes valores:

2001 – R\$ 648.000,00

2002 – R\$ 3.000.000,00

2003 – R\$ 1.400.000,00

2004 – R\$ 500.000,00

Como as infrações constatadas apresentam reflexos na apuração das contribuições sociais, foram lavrados, ainda, Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social COFINS, da Contribuição para o Programa de Integração Social PIS e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, totalizando crédito tributário no montante de R\$ 4.595.229,18, calculado até 28/09/2005, conforme tabela abaixo:

Crédito Tributário Apurado	
Totais	
IRPJ	R\$ 2.954.158,49
PIS	R\$ 225.769,99
COFINS	R\$ 33.283,47
CSLL	R\$ 1.042.017,23
Total Geral	R\$ 4.595.229,18

Por fim, a fiscalização afasta a decadência do tributo relativo ao ano-calendário de 2000, pois se aplicaria os prazos do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN), quer pela ausência de recolhimento do declarado na DIPJ de 2000, quer por entender ser o caso de fraude e sonegação.

Considerando que os fatos apurados pela fiscalização configuram, em tese, crime contra a ordem tributária, definido pelo art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990, formalizou-se Representação Fiscal para Fins Penais, que tramita mediante o processo administrativo nº 13830.001508/200274.

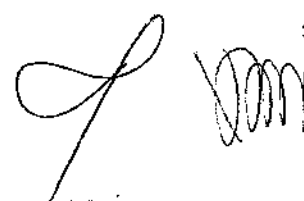
Cientificada dos lançamentos, a autuada apresentou, em 09/11/2005, Impugnação ao Auto de Infração (fls. 686/726), no qual apresenta as seguintes razões de defesa:

i) Inicialmente, a autuada invoca a nulidade do procedimento fiscal, por uso de provas emprestadas do Fisco Estadual. Alega a autuada que o uso dessas provas cercearia o seu direito de defesa, pois não teve a oportunidade de se manifestar sobre as mesmas.

ii) Continuando, alega ainda que houve cerceamento do seu direito de defesa também pelo fato de o autor do procedimento fiscal não ter lhe entregue todos os documentos e componentes formadores da convicção fiscal, bem como os demonstrativos elaborados, fato que acarreta transtornos ao exercício do direito a ampla defesa.

iii) No tocante à decadência dos tributos com fato gerador até agosto de 2000, afirma o contribuinte que a regra aplicável é a do artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional.

iv) Justifica que as insuficiências encontradas, na comparação dos valores informados na DIPJ/2003 com as notas fiscais de saída da Matriz/Jaú e da Filial São Paulo se devem à mudança do regime adotado pela empresa, passando a ser regime de caixa em 2002. Uma vez fazendo os registros em seu Livro Caixa apenas quando há efetiva entrada de recursos e apresentando as notas fiscais ao fisco estadual logo na saída das mercadorias, seria de se



esperar que houvesse diferenças entre o declarado para o Fisco Estadual e o Fisco Federal. Não seria o caso de omissão de receitas mas de mera diferença no momento do registro.

v) Quanto à exclusão de 90% da base de cálculo, a autuada argumentou que a fiscalização não comprovou a ilegalidade da dedução, razão pela qual não seria cabível o lançamento de crédito e a aplicação de multa à autuada.

vi) Prosseguindo, afirma ser incabível a aplicação da multa qualificada de 150%, já que não restou comprovada de maneira clara e cabal a ocorrência de fraude. Em seu entender, o mero inadimplemento da obrigação tributária não é suficiente para caracterizar fraude. Mesmo a falta de entrega de declarações ou ainda a aplicação de alíquotas diferentes daquelas que a fiscalização teria por correta também não são razões suficientes para se afirmar de maneira definitiva a ocorrência de fraude.

vii) Ressalta, também, que seria incapaz a autuada de realizar qualquer procedimento tendente a ocultar qualquer informação da fiscalização, pois seus documentos estavam, desde sempre, com a fiscalização, em virtude da busca e apreensão dos documentos realizada na empresa.

viii) Aduz que o procedimento fiscal não logrou comprovar, efetivamente, que os créditos movimentados em contas de terceiros tiveram origem em receitas auferidas pela autuada, rechaçando novamente a aplicação da multa "agravada", por entender que sua incidência pressupõe a perfeita identificação do agente e do seu elemento volitivo.

ix) Em reforço aos seus argumentos, reproduz ementas de acórdão do Conselho de Contribuintes, que não admitem a imposição de multa qualificada sem que esteja cabalmente demonstrado no processo, de forma minuciosa e inequívoca, o verdadeiro agente e seu intuito fraudulento.

x) Por todas estas razões, requer a anulação do lançamento efetuado, ou caso não seja atendido, a improcedência do lançamento efetuado.

Nesse passo, a Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, ao apreciar a Impugnação apresentada, houve por bem julgar (fls. 753/769) procedente em parte o lançamento com relação ao IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, porém, reduzindo a multa de 150% para 75% quanto aos tributos que foram apenas declarados, porém não recolhidos. A decisão restou assim ementada.

"EMENTA: REGIME DE CAIXA. LUCRO ARBITRADO. Inadmissível a adoção de regime de caixa pelo sujeito passivo que apura o IRPJ com base no lucro arbitrado, quando tal opção decorre da ausência de escrituração de livros contábeis e fiscais, notadamente do Livro Caixa. Para tanto, consignaram que com relação à preliminar de nulidade alegada, relativa à imprecisa determinação do infrator, restou cabalmente comprovado que o verdadeiro interessado nos recursos movimentados nas contas em nome de Edson Aparecido de Paula da Silva e Valter Nilson da Silva era a Construtora Menin Ltda, reforçando que tal conclusão é pautada na análise das operações que davam origem à movimentação dos recursos nas contas em nome das interpostas pessoas.

EMENTA: LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSL, PIS, COFINS. Aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão

proferida no lançamento do IRPJ pela íntima relação de causa e efeito existente.

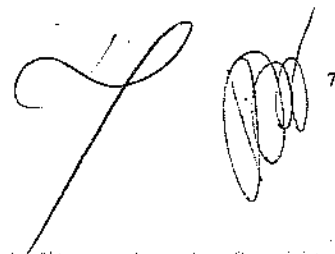
EMENTA: **LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.** Esta modalidade de lançamento se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento não há que se falar em homologação, restando o lançamento de ofício, cujo prazo de decadência conta-se de acordo com o art. 173, I do CTN. Idêntica situação se verifica na existência de dolo, fraude ou simulação. **DOLO. PRÁTICA REITERADA. MULTA AGRAVADA.** O dolo, elemento imprescindível à caracterização das figuras que justificam a exasperação da penalidade, resta comprovado pela conduta reiterada e sistemática da contribuinte, consistente na prática de atos que impliquem em evasão tributária ilícita. **TRIBUTO INDICADO EM DIPJ. INEXISTÊNCIA DE DOLO.** O agravamento da multa de ofício não pode subsistir quando a formalização do crédito tributário decorre de tributos declarados e não recolhidos pelo sujeito passivo. **EMENTA: NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.** Não há cerceamento do direito de defesa quando os fatos encontram-se minuciosamente descritos no auto de infração. De outra forma, quando o contribuinte toma ciência da autuação não se pode exigir que o Poder Público lhe entregue fotocópias de todos os documentos existentes no processo, o qual fica a sua disposição para ter o devido acesso e realizar as reproduções que entender necessárias a sua contestação.

PROVA EMPRESTADA. É legítimo que a fiscalização da SRF possa valer-se de provas obtidas junto a outras autoridades fiscais, relativamente a fatos que ensejam a exigência de tributos federais."

Primeiramente, a Delegacia da Receita Federal entendeu aplicável o artigo 173, inciso I, para o compute do prazo decadencial, pois, ainda que não se identificasse fraude, o decurso do prazo só pode se iniciar com o pagamento. Não havendo pagamento a homologar, no entender da delegacia, não se pode iniciar a contagem do prazo, restando para a formalização do crédito apenas o lançamento de ofício.

Quanto ao cerceamento de defesa, também afasta esta alegação, já que foram detalhados todos os procedimentos fiscais, ficando seus dados à disposição do contribuinte para consulta e extração de cópia. Também não caracteriza ofensa ao contraditório e a ampla defesa o fato de o contribuinte só ter tido acesso aos dados da fiscalização depois de sua formalização, tendo em vista o caráter inquisitorial do procedimento fiscal.

Analisando o argumento da ilegalidade da prova emprestada, não entendeu a Delegacia que estaria caracterizada tal ilegalidade no procedimento, lembrando que é recomendação da jurisprudência apenas que seja dada a oportunidade à parte contrária-las e que tais provas sejam usadas apenas como critério. No seu entender, o uso de provas obtidas em uma fiscalização em outra não desrespeita o Código Tributário Nacional.



No tocante à alegação de que a autuada teria feito a opção pelo Regime de Caixa, afirmou ser esta regra incompatível com o lucro arbitrado, ainda mais quando o arbitramento é decorrente da ausência de escrituração nos Livros Fiscais.

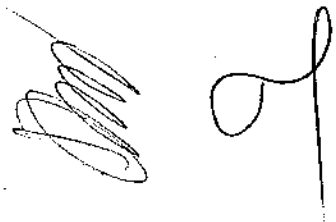
Tratando da omissão de 90% da base de cálculo utilizada para o PIS e COFINS, entendeu a Delegacia que caberia à autuada a comprovação e demonstração da legalidade deste procedimento.

Manteve a multa qualificada em 150%, entendendo que o comportamento do contribuinte confirma a intenção de lesar o Fisco, em razão (a) da sistemática e contínua omissão de receitas junto a SRF, com significativa diferença em comparação às vendas declaradas ao fisco estadual; (b) pela aplicação totalmente equivocada e sem nenhuma razão de percentual de arbitramento correspondente a pessoas jurídicas que revendam combustíveis – sendo que a empresa jamais praticou tal atividade; (c) pela exclusão sistemática de 90% da base de cálculo utilizada para cálculo do PIS e COFINS, sem qualquer comprovação; (d) pela indicação de movimentação bancária em nome de empregado falecido em 1996, cujos documentos correspondentes aos anos-calendário em referência foram apreendidos junto à fiscalizada, sem qualquer explicação para tanto.

Contudo, reduziu a multa para 75% no caso de tributos apurados pela autuada e não recolhidos, uma vez que o simples inadimplemento, divorciado de quaisquer outros indícios, por si só não caracteriza fraude. Os períodos em que houve aplicação da multa de 75% estão descritos no demonstrativo de fls. 782/790.

Inconformada com a decisão, a autuada interpôs Recurso Voluntário, de fls. 797/825, no qual reiterou todos os pontos apontados na Impugnação e rebateu os argumentos utilizados para fundamentar a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, bem como requereu a realização de diligências para que reste comprovado o alegado.

É o relatório.



Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora

O Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte é tempestivo, pelo que dele conheço.

Em primeiro lugar, indefiro o pedido de diligência efetuado pelo contribuinte, porquanto entendo que os elementos presentes neste processo são suficientes para a resolução da lide. Ademais, caso entendesse necessário, poderia ter o contribuinte juntado documentação tanto na impugnação quanto no Recurso Voluntário, o que não ocorreu. Sendo assim, passo ao julgamento.

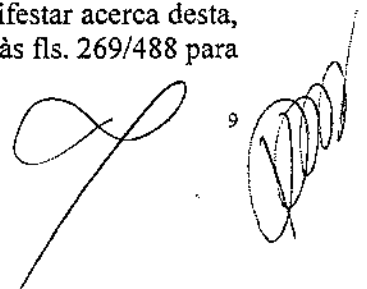
Ademais, importante mencionar que o julgamento deste processo será feito em conjunto com o julgamento do processo administrativo nº 13827.000628/2005-56, que consubstancia débito de CSLL referente ao item 003 do presente auto de infração. Ainda, tem-se que o mesmo Termo de Verificação Fiscal também deu origem aos lançamentos de COFINS e PIS relativos ao item 003, os quais foram autuados em processos separados.

Quanto a este ponto, pela descrição constante no Termo de Verificação Fiscal, depreendo que o contribuinte apenas entregou a DIPJ e não entregou a DCTF, instrumento hábil para constituição do crédito tributário, razão pela qual foi necessário efetuar o lançamento de ofício quanto ao item 003 (APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO – FALTA E/OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA – Fato Gerador em todos os trimestres de 2000, 2002 e 2003; 2º, 3º e 4º trimestres de 2001). Veja-se que este lançamento não está em duplicidade com os lançamentos dos itens 001 (Receita operacional omitida (atividade não imobiliária – Revenda de mercadorias) e 002 (Receitas operacionais (atividade não imobiliária) – Revenda de mercadorias). Ressalto, ainda, que os lançamentos reflexos referentes ao presente processo (Contribuição ao PIS, COFINS e CSLL) são relativos apenas ao citado item 001.

Importante esclarecer que houve o arbitramento, de um lado e, de outro, para o mesmo período, manteve-se a forma de apuração do contribuinte. É fato que não é possível a convivência de duas formas de apuração para o mesmo exercício, por exemplo lucro arbitrado e presumido, o que geraria nulidade do lançamento. Entretanto, neste caso, não há que se declarar a nulidade, simplesmente porque a forma de apuração do contribuinte foi também o arbitramento.

Pois bem, passando ao julgamento do presente processo, verifico não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido em razão de não ter cancelado o lançamento. Isto porque, embora a Recorrente discorde da decisão recorrida, esta está fundamentada, não sendo apontada pela Recorrente quaisquer das hipóteses de nulidade do lançamento, previstas no artigo 59 do Decreto-lei nº 70.235/72, razão pela qual não acolho a nulidade argüida.

Quanto à impossibilidade de utilização de prova emprestada do Fisco Estadual, mormente porque o contribuinte não teria sido intimado a se manifestar acerca desta, verifico que, ao contrário do que este afirma, há Termo de Intimação Fiscal às fls. 269/488 para



que o contribuinte pudesse se manifestar acerca dos demonstrativos elaborados pela fiscalização com base nas referidas provas. Verifico, ainda, que o contribuinte se manifestou às fls. 420, por exemplo, sendo esta inconclusiva, uma vez que o mesmo alega que "a empresa não identifica o que pode ser comparado ou justificado tendo-se como comparativo uma DIPJ que abrange um período anual e Notas Fiscais porventura emitidas em um período inferior a doze meses".

Ora, é fato que a base de cálculo do IRPJ não é a mesma do ICMS, entretanto, não havendo outra forma de identificação da renda do contribuinte, deve a fiscalização buscar na documentação entregue ao fisco estadual, a renda do contribuinte, a fim de apurar o IRPJ. Ademais, a emissão de notas fiscais é documentação hábil para apuração da receita do contribuinte.

Desta forma, não há que se questionar a apuração procedida pela fiscalização no tocante à utilização de prova emprestada do Fisco Estadual, visto que não havia forma de identificação da renda do contribuinte.

De mais a mais, quanto à utilização do percentual no arbitramento, o qual se deu sobre as receitas que não constavam do auto-arbitramento e que ensejam a cobrança do item 003, a fiscalização utilizou o percentual correto, de 9,6%, visto que não restou demonstrado, pelo contribuinte, que a atividade do contribuinte estava sujeita à aplicação do percentual de 1,92%.

Quanto à exclusão indevida dos valores de PIS/COFINS, relativos à diferença entre os valores constantes das Notas Fiscais e aquele declarado na DIPJ, entendo que compete ao contribuinte trazer as justificativas de tais diferenças, bem como demonstrá-las por meio de documentação idônea. Em não existindo justificativa acompanhada de documentação hábil, deve ser mantido o lançamento da fiscalização, efetuado com base nas Notas Fiscais.

No que tange à alegação de que teria sido utilizado o regime de caixa, verifica-se que este é regime de exceção ao regime de competência, sendo apenas admitido se o contribuinte estiver de acordo com as normas gerais de contabilidade e com escrituração regular (caso de adoção do lucro presumido ou alguns regimes de exceção). No presente caso, uma vez que a contabilidade é imprestável, tendo sido, inclusive, efetuado o auto-arbitramento, não há que se falar em exceção que permita a utilização do regime de caixa, devendo o arbitramento ser feito com base no regime de competência.

No tocante à movimentação bancária em nome de empregado falecido, a fiscalização afirma que a empresa utilizou conta corrente em nome de interposta pessoa, enquanto que o contribuinte alega que houve cerceamento de seu direito de defesa, já que não foi intimado para se manifestar sobre tal acusação fiscal. Neste ponto, entendo que assiste razão ao contribuinte, porquanto não encontrei nos autos qualquer intimação para que o contribuinte se manifesta especificamente sobre tal acusação. De fato, a Lei nº 9.436/96, em seu artigo 42, determina que a intimação é requisito necessário para se aplicar a presunção de omissão de receitas por depósito bancário. Assim, se o lançamento estivesse fulcrado em presunção de omissão de receitas por depósito bancário de interposta pessoa, a ausência de manifestação do autuado quanto a este ponto levaria à nulidade do lançamento. No entanto, no presente caso, a existência de movimentação de conta corrente por interposta pessoa foi fundamento apenas para a qualificação da penalidade, estando o presente lançamento fulcrado no artigo 531 do Regulamento do Imposto de Renda/99 e nos artigos 15 e 16, da Lei nº 9.249/95, dentre outros. Ou seja, a base do lançamento foi a documentação estadual e as notas fiscais emitidas. De qualquer forma, será desconsiderada, conforme se verá a seguir, a

movimentação bancária em nome de interposta pessoa para a motivação da qualificação da penalidade.

Quanto à falta de recolhimento de tributos apurados na DIPJ, em razão da falta de entrega de DCTF, o contribuinte argumenta que se os tributos foram regularmente informados no lançamento por homologação, não haveria que se falar em sonegação. Ora, em primeiro lugar, não há razão para que o contribuinte requeira que não seja imputada a sonegação para o item 003 do lançamento, visto que foi justamente para este item que o acórdão recorrido afastou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. De outra parte, esclareço que o lançamento de ofício se fez necessário, já que a DIPJ não é instrumento hábil a constituir o crédito tributário, sendo a DCTF o único instrumento competente para tal. Não havendo entrega da DCTF, o lançamento de ofício deve ser feito, acompanhado da multa de ofício, não qualificada, *in casu*, por não haver fraude, dolo ou simulação.

Quanto à decadência, entendo que esta deve ser analisada posteriormente à multa qualificada, já que a constatação do evidente intuito de fraude é determinante para o *dies a quo* do prazo decadencial.

Assim, no que tange à multa qualificada, lembro que a decisão de primeira instância desqualificou a multa para o item 003, devendo ser analisada apenas a qualificação referente aos itens 001 e 002, porquanto não houve interposição de Recurso de Ofício.

No entanto, antes de analisar a procedência da multa qualificada no caso concreto, cumpre verificar a natureza da sanção tributária, em especial da multa qualificada.

O vocábulo sanção é adotado pelo direito positivo brasileiro tanto para indicar a aprovação de uma lei, quanto para indicar uma coerção.

A sanção, enquanto meio coercitivo, é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe¹. Assim, a sanção corresponde à consequência jurídica pela desobediência a determinada norma jurídica, sendo elemento a ela inerente. A desobediência de um dever imposto por uma norma jurídica corresponde ao denominado ilícito, o qual é a razão da imposição da sanção, consequência jurídica.

Na norma sancionadora, verifica-se no antecedente um fato jurídico correspondente a determinado evento ilícito vertido em linguagem competente. No conseqüente, está a própria sanção com as indicações precisas dos sujeitos do vínculo (*in casu*, o contribuinte e a fazenda) e a forma de calcular-se o montante da penalidade aplicável.

Desta feita, a sanção é uma consequência jurídica que pode ser tanto de natureza indenizatória, anulando os efeitos do ato ilícito praticado, quanto penalizatória, apenando aquele que cometeu o ilícito. Sobre a natureza indenizatória e penalizatória da multa, Hector Villegas² classifica-as como *repressivas* ou *repressivo-compensatórias*, dependendo da finalidade de castigar o infrator, ou castigá-lo e ressarcir o fisco pelos prejuízos sofridos. Em ambos os casos, a consequência jurídica deverá pretender coibir a ilicitude.

¹ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. Carnaval Tributário. São Paulo: Saraiva, 1989, p.556.

² Curso de direito tributário, ob cit., p.259.

Se a sanção é consequência jurídica da desobediência de uma determinada norma jurídica, então, a natureza da sanção está diretamente relacionada com a natureza da norma jurídica desobedecida, melhor dizendo, com o ilícito que tenta impedir.

Dito isto, partindo do tipo de ilícito, passamos ao elenco das espécies de sanções que se verificam em lançamentos de ofício de natureza tributária, mais especificamente, as multas. As multas, no direito tributário, podem ser aplicadas em decorrência, principalmente, do não-pagamento de tributo, da mora ou da inobservância de obrigação acessória.

Em lançamentos de ofício poderão ser encontradas, isolada ou cumulativamente, sanções de natureza tributária, administrativa ou penal-tributária. Será de natureza tributária, se aplicada em razão de descumprimento de uma obrigação tributária (obrigação de dar, entregar dinheiro aos cofres públicos). Será de natureza administrativa, se relacionada ao descumprimento de uma obrigação acessória (obrigação de fazer). E, será de natureza penal tributária a sanção aplicada às infrações decorrentes de atos dolosos, visando a fraude ou a sonegação fiscal.

Para o evento do não pagamento, nos lançamentos de ofício, verificamos a imposição de multa de ofício, espécie de sanção pecuniária. As multas de ofício são penalidades pecuniárias repressivo-compensatórias ou, por vezes, predominantemente repressivas, que normalmente asseguram o recebimento do crédito tributário pelo erário. Tais multas podem aparecer como valores fixos ou por limites (máximo e mínimo), mas, via de regra, as multas de ofício constituem-se em percentuais aplicáveis sobre o valor do tributo devido ou do fato jurídico.

O percentual e a base (tributo devido ou fato jurídico), quantificadores da sanção, variam de acordo com a sua natureza predominantemente repressiva ou compensatória, dependendo das características do descumprimento da obrigação.

No âmbito federal, a multa de ofício será agravada (percentual aumentado pela metade), nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos. Será qualificada a penalidade (percentual duplicado), nos casos de sonegação e fraude.

No caso de qualificação da penalidade, a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 44, § 1º (na redação vigente à época do lançamento), estabelece que "o percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo [75%] será duplicado 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". Ou seja, importante observar que a menção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 é feita para limitar a qualificação da multa apenas aos casos em que ocorrer sonegação, fraude ou conluio.

Há, portanto, que se distinguir a fraude do mero erro ou entendimento do contribuinte acerca de determinado fato. Isto porque, a multa de ofício qualificada é sempre aplicada para os casos em que se pretende a fraude ou a sonegação. Por esta razão, a autoridade administrativa deve observar, para a imputação desta espécie de multa, a existência do elemento subjetivo, o dolo. O dolo se verifica pela vontade do agente de alcançar o resultado (*in casu*, fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo.

Afirma-se que a autoridade administrativa precisa averiguar se efetivamente existiu dolo para que então possa imputar a multa qualificada, com base no próprio Código Penal Brasileiro, o qual assevera no parágrafo único do artigo 18 que: "*Salvo os casos*

expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente."

Neste passo, a sanção administrativa de natureza predominantemente punitiva será aquela única, dentre as multas tributárias, de natureza subjetiva, na qual se identifica a vontade do agente (intuito doloso) e o nexó entre sua atitude e a sonegação, a fraude ou o conluio.

O conluio é o ajuste entre duas pessoas (físicas e/ou jurídicas), visando a sonegação ou a fraude. Tanto a sonegação quanto a fraude correspondem a ações ou omissões tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento ou acontecimento do fato jurídico tributário, respectivamente. Na definição de Ruy Barbosa Nogueira, a sonegação *impede a apuração da obrigação tributária principal enquanto a fraude impede o pagamento do tributo já devido*³.

Assim, sem dúvida necessária, ao menos, a distinção entre ilícito penal e ilícito fiscal, pois, enquanto para o primeiro aplica-se o elemento subjetivo (trata-se de sanção de caráter personalíssimo), para o segundo, aplica-se o critério objetivo. Enquanto as sanções penais e penais-tributárias se referem à conduta do agente, as sanções meramente fiscais, assim como as sanções administrativas, referem-se ao fato (ex. falta de pagamento de imposto).

Nesse ponto, para a falta de pagamento do imposto aplica-se a responsabilidade objetiva, prevista no artigo 136 do Código Tributário Nacional: *"a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato"*.

Já a aplicação da "multa qualificada" pressupõe uma ilicitude especialmente qualificada. Para a aplicação da sanção administrativa de natureza "penal tributária", além da infração tributária haverá que ser verificada a participação e vontade do agente.

Sobre este aspecto, nunca é demais lembrar que a mera falta de pagamento de tributo não é crime, tampouco ato doloso. Arrematando a questão, o saudoso Ministro Aliomar Baleeiro⁴ também pugna pela responsabilidade pessoal do agente por infrações decorrentes de dolo específico, firmando o seguinte entendimento:

"RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE. Em princípio, a responsabilidade tributária por infrações da legislação fiscal cabe ao contribuinte ou ao co-responsável, como tais definidos no CTN Mas este, como vimos, em certos casos taxativos, também a estende a terceiros os arts. 134 e 135). Em certos casos especiais, a responsabilidade será de quem cometeu a infração o agente sem que nela se envolva o contribuinte ou sujeito passivo da obrigação tributária. Isso acontece, em princípio, quando o ato do agente também se dirige contra o representado ou quando se reveste de dolo específico.

O CTN distingue três hipóteses. A primeira é a de a falta constituir ao mesmo tempo um crime ou contravenção penal. Mas, nesse caso, também, responde o contribuinte fiscalmente,

³ Curso de direito tributário, ob. cit., p.202

⁴ Arquivo Judiciário 71/10, Revista Forense 115/143, in Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Ministério da Fazenda, 1954.

se o agente estava no exercício regular de administração, mandato, função, emprego ou no cumprimento de ordem expressa de quem podia expedi-la.

No terceiro caso, há diferentes hipóteses de o agente ter praticado atos contra os seus representados, mandantes, preponentes, pairões, etc. seria demais puni-los quando já são vítimas e culpa não revelaram nas faltas dos prepostos. Mas entenda-se: a responsabilidade é exclusiva do agente quanto aos efeitos das infrações (multa, inclusive moratória, se se apossou dos fundos do mandante ou patrão e correção monetária.). Mas se o sujeito passivo continua responsável pelo imposto devido por atividade, ato ou coisa que fez surgir a obrigação tributária."

Concluimos, assim, que a qualificação pressupõe a existência de fraude ou sonegação. Portanto, sempre que houver qualificação, esta deve ser motivada em separado, já que não se confunde com o próprio motivo do lançamento, sendo certo que a motivação pressupõe uma ilicitude especialmente qualificada de natureza penal tributária.

Voltando ao presente caso, não obstante deva ser desconsiderada a existência de movimentação bancária por interposta pessoa, entendo que deve ser mantida a qualificação da penalidade para os itens 001 e 002 do lançamento. Isto porque, houve fundamentação em outros motivos, suficientes a caracterizar o evidente intuito de fraude, quais sejam: a reiterada e repetida omissão de receitas em valores consideráveis (durante os anos-calendário de 2000 a 2003); a não entrega da DCTF's por diversos períodos, mesmo quando houve entrega da DIPJ; a não declaração de faturamento mesmo quando o contribuinte não se encontrava INATIVO, e exercia sua atividade econômica normalmente.

Pelo exposto, voto pela manutenção da qualificação da penalidade quanto aos itens 001 e 002 do auto de infração.

Pois bem, uma vez mantida a qualificação da penalidade, não há como se acolher a preliminar de decadência para os fatos geradores autuados relativos aos itens 001 e 002, uma vez que não se aplica, *in casu*, o prazo previsto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, mas aquele previsto no artigo 173 do mesmo *codex*, porquanto existentes elementos caracterizadores do evidente intuito de fraude, estabelecidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Cumprir dizer que, para efeito de escolha entre a aplicação da norma decadencial prevista no artigo 150 ou no artigo 173, ambos do Código Tributário Nacional, deve-se verificar a forma de apuração originariamente prevista para o tributo em análise. O lançamento, portanto efetuado pela autoridade administrativa, é resultado de uma das duas operações: ou da não homologação da apuração efetuada pelo contribuinte, ou da apuração a que está originariamente obrigada, em atividade vinculada, a Administração Pública. Para esta última hipótese, existe previsão no inciso I do artigo 149 do Código Tributário Nacional, enquanto que para a modalidade de apuração por homologação, aplicam-se outras previsões para o lançamento, como aquelas dos incisos II e III, ambos do mesmo dispositivo legal. Os incisos se prestam justamente a demonstrar as diferentes situações: uma coisa é o lançamento de ofício como modalidade originária, outra coisa é o lançamento de ofício efetuado em revisão de apuração que ficou originariamente a cargo do contribuinte.

A meu ver, admitir que o fato de haver lançamento por parte da autoridade administrativa, em razão da não homologação da apuração efetuada pelo contribuinte, substitui a modalidade de apuração prevista para um tipo de tributo, implica em negar vigência ao

disposto no artigo 149 e também ao disposto no artigo 150, § 4º, ambos do Código Tributário Nacional. Ainda, importa essa interpretação em tornar sem efeito a disposição última do citado artigo. Isto porque, o referido dispositivo legal expressamente determina que é apenas no caso de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação que, na modalidade de apuração por homologação, este prazo se desloca para aquele disposto no artigo 173, inciso I, do mesmo Código.

Nos casos de apuração por homologação apenas haverá constatação de dolo, fraude ou simulação se houver lançamento de ofício, mas nem sempre que há o lançamento de ofício existe a constatação de dolo, fraude ou simulação. Assim, se a norma legal especifica as hipóteses em que o prazo previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional se desloca para aquele previsto no artigo 173 do mesmo código, então tal prazo não pode ser aplicado para qualquer lançamento de ofício, senão apenas nos casos em que ocorrer lançamento de ofício que implique em não homologação do procedimento adotado pelo contribuinte e com constatação de dolo, fraude ou simulação. O prazo previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional é também aplicável aos tributos cuja modalidade de apuração é originariamente de ofício, conforme dispõe o inciso I do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Assim, para os itens 001 e 002, verifica-se o deslocamento do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional para o artigo 173 do mesmo *codex*, porquanto existentes elementos caracterizadores do evidente intuito de fraude, estabelecidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, conforme exaustivamente demonstrado ao longo do presente voto, bem como no Relatório de Auditoria Fiscal.

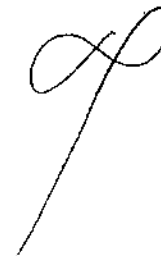
De outra parte, para o item 003, uma vez que não restou comprovado a existência de dolo fraude ou simulação, aplica-se o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorrendo, assim, a decadência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica até o 3º trimestre de 2000, inclusive, visto que a ciência do lançamento ocorreu em 11/10/2005. Importante esclarecer que os lançamentos reflexos relativos a este item, estão consubstanciados em outros processos administrativos.

Por fim, o contribuinte pleiteia a não aplicação dos juros de mora durante o curso do Processo Administrativo Fiscal, uma vez que a exigibilidade estaria suspensa. Ora, a suspensão da exigibilidade dos débitos em razão da existência de recurso administrativo não implica na suspensão dos juros de mora, o que ocorreria apenas com o depósito do montante integral da dívida, não identificado no caso.

Pela relação de causa e efeito, aplica-se, no que couber, aos lançamentos reflexos, o quanto decidido para o IRPJ.

Por todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e acolher a preliminar de decadência para o IRPJ do 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2000 no que tange ao item 003 do lançamento, a fim de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

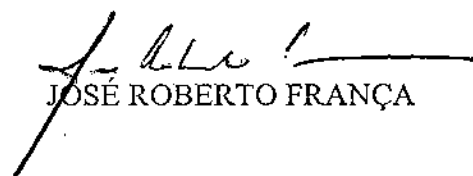

Karem Jureidini Dias - Relatora



1 TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 08/ DEZ 2009.


JOSÉ ROBERTO FRANÇA

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração;
- ☐ _____.