



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

Processo n° 13971.004154/2008-09
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1202-001.065 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de novembro de 2013
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente SEGALAS ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ANO-CALENDÁRIO: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

CONTABILIDADE. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE IMPRESTÁVEL. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO. Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa.

O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação. Verificado que a contabilidade não registra a maior parte das transações realizadas pela empresa, impõe-se o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, bem como a apuração do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de ilicitude na obtenção de provas, de vícios nas cópias dos arquivos digitais obtidos pela fiscalização e de nulidade do acórdão de primeira instância e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiro(a) Carlos Alberto Donassolo e Viviane Vidal Wagner. Houve sustentação oral proferida pelo Dr. Júlio C. Krepsky- OAB/SC 9589.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

[...]

21. Em junho de 2007, o Ministério Público Federal recebeu denúncia anônima que originou o Pedido de busca e apreensão criminal n. 2007.72.05.004346-9/SC (DOC. 4). Conforme se verifica nos documentos acostados ao pedido de busca e apreensão, a denúncia basicamente descreveu que a empresa SEGALAS praticava “sonegação de impostos” mediante a venda de produtos sem emissão de nota fiscal, com a utilização de um sistema denominado “SOLPEN” e com a “operação fiscal 10”, sendo os valores destas vendas consignados à filial 99, destinada ao “caixa dois”.

22. Na investigação realizada pelo Ministério Público Federal, manteve-se contato telefônico com a SEGALAS (transcrito no citado DOC), que apurou indícios de que tal procedimento estava efetivamente sendo praticado. O pedido de busca e apreensão de equipamentos de informática foi então acatado pelas Decisões judicial (DOC.5), incluindo seu acesso pela Receita Federal do Brasil.

23. Assim, cumprindo a determinação judicial de busca e apreensão, em 31/01/2008 os Oficiais de Justiça deram ciência ao responsável pela empresa, do mandado judicial. Do mesmo modo, exercendo suas prerrogativas legais, os Auditores-Fiscais da RFB procederam ao exame de documentos e sistemas informatizados encontrados nas dependências da empresa, após cientificarem o responsável pela empresa do Termo de Início de ação fiscal (DOC.8) e do Termo de Intimação Fiscal 2008.0046-9/1 (DOC.9). A vistoria dos setores do estabelecimento foi acompanhada por pessoas designadas pelo responsável pela empresa, Alexandre Segala.

24. A fiscalização teve acesso à mesa de operações de telemarketing, onde foi comprovada a possibilidade de acesso ao sistema SOLPEN, contendo a denominação da filial 99. Também foi visto que era possível inserir pedidos tendo como CIOF 10 e 1, aparecendo a mesma descrição: vendas.

[Posteriormente a fiscalização descobriu que CIOF é a sigla destinada ao indicador denominado Código Interno de operação fiscal, existente no sistema SOLPEN, usado para classificar, em uso interno, a natureza da venda. Assim, o que a denúncia enviada ao Ministério Público se referia a “operação fiscal 10” trata-se de venda utilizando o CIOF10.]

25. Foram retidos diversos documentos, cuja relação consta do Termo de apreensão de livros e documentos (DOC.10), basicamente constituindo-se de Relatórios de faturamento e de comissões (DOC.11) e de Telas de consulta a notas fiscais de saída (DOC.12), os quais serão analisados no item V a seguir.

[...]

27. Muito mais grave, no entanto, foi a ação confessada da empresa de apagar seus dados informatizados, desligando a conexão com o banco de dados principal. De fato tal intento se consumou, porém, detectado logo em seguida pela fiscalização. Por exemplo, os relatórios de notas fiscais de vendas obtidos não conseguiram ser mais acessados, tampouco pedidos e notas com CIOF 10. Tal situação e as ocorrências descritas também foram acompanhadas e registradas nas Certidões lavradas pelos Oficiais de Justiça (DOC.7).

31. Uma vez restaurado o sistema informatizado, foi realizada a extração de arquivos magnéticos e a cópia do disco rígido contendo o sistema SOLPEN e a totalidade do banco de dados da matriz da empresa de acordo com o Auto de Busca e Apreensão (DOC.6), os quais foram devidamente guardados e lacrados na presença dos representantes da empresa, sendo então levados pelos Oficiais de Justiça para a secretaria da Vara Federal de Execuções Fiscais em Blumenau. Deve ser registrado que no processo de restauração do banco de dados não foi possível para a empresa recuperar os dados da filial de Biguaçu, fato constatado nas Certidões lavradas pelos Oficiais de Justiça (DOC.7).

32. Posteriormente, em 03/04/2008, na sede da Justiça Federal, por ocasião da abertura do lacre (DOC.21) aposto no volume contendo os materiais apreendidos, os Auditores-Fiscais e os representantes da empresa acompanhados por seus advogados, retiraram cópias de todos os arquivos magnéticos e das impressões extraídas e apreendidas pela Justiça Federal (DOC.23), cujo conteúdo será analisado no item v deste Termo.

[...]

39. Ou seja, o CIOF1 destina-se a identificar vendas que são escrituradas enquanto o CIOF10 destina-se a identificar aquelas que são omitidas dos livros fiscais. Tal constatação é fortalecida pela análise das impressões extraídas e apreendidas pela Justiça Federal (DOC.23), onde na fl.1 encontramos a tela extraída do SOLPEN descrevendo que “a CIOF [10] não é inclusa nos livros fiscais”. Tal consulta foi repetida nesta etapa de análise (fls. 2 e 3), confirmando-se a informação de que operações de venda com CIOF10 não integram os relatórios do sistema SOLPEN relacionados aos livros fiscais, nos quais deveriam estar todas as saídas.

[...]

72. As diligências efetuadas (DOC.73) objetivaram verificar, junto a clientes da SEGALAS, o reconhecimento do expediente utilizado pela empresa de venda de mercadorias desacompanhada de notas fiscais.

73. Para tanto, a fiscalização elencou amostragem contendo uma série de empresas clientes da SEGALAS, para as quais foram extraídos relatórios FA355 contendo vendas CIOF10 para o mês de Dezembro de 2007 e, para o período de 2003 a 2007, compreendendo vendas com CIOF1 e 10, alternadamente, como denotam as numerações de notas fiscais já comentadas anteriormente. Ou seja, são clientes contumazes e de longa data, e que, segundo os relatórios da empresa, também adquiriram produtos em operações acompanhadas de notas fiscais escrituradas.

74. Tais dados foram apresentados diretamente aos responsáveis pelas empresas, solicitando sua manifestação sobre os fatos ocorridos no período. Nesse sentido, foram reduzidos a Termo os depoimentos das pessoas ouvidas sendo que podem ser sumarizadas as seguintes constatações:

. Todos os entrevistados confirmaram serem clientes da SEGALAS no período de 2003 a 2007.

. Todos reconheceram que, no período, a SEGALAS efetuava a entrega de parte das mercadorias vendidas sem nota fiscal.

. Todos afirmaram que pagaram por toda a mercadoria, com ou sem nota fiscal, utilizando meios de pagamentos conhecidos, como dinheiro, cheques próprios ou de terceiros.

. Todos fizeram observações a respeito de terem notado que em 2008 a SEGALAS passou a entregar seus produtos sempre acompanhados da nota fiscal correspondente. Essa observação torna-se interessante pois denota uma mudança de postura da empresa após o início da fiscalização.

Deste modo, com base em um conjunto de elementos de prova, a fiscalização identificou as operações não registradas na escrituração fiscal. Assim, essas receitas omitidas foram levadas às bases de cálculo do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep, para fins de tributação.

Foram recalculadas as estimativas mensais que foram originalmente apuradas com base em balancetes de suspensão/redução, indicando as eventuais ocorrências de multa isolada, conforme os anexos 1 e 2 ao TVI.

Por entender que à conduta da contribuinte esteve associado o intuito de fraude, a fiscalização qualificou a multa de ofício calculada sobre os tributos devidos.

É ressaltado que, pelo fato de o procedimento fiscal ter sido motivado por informações oriundas do Ministério Público Federal - MPF, a Representação Fiscal para Fins Penais restringiu-se à comunicação dos fatos apurados pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil.

Por fim, a fiscalização revela que a autuada deixou de fornecer arquivos digitais de itens, de notas fiscais de entrada e saída de mercadorias, do ano-calendário de 2006, o que a sujeitou à multa regulamentar prevista no inciso II, do art. 12, da Lei nº 8.218/91.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a autuada apresentou a impugnação de f. 2089 a 2182, acompanhada dos documentos de f. 2183 a 2257, na qual apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

Da falta de sustentação fática para a manutenção da notificação e o desprezo ao princípio da verdade material

- De acordo com a conclusão do trabalho fiscal, a impugnante teria obtido uma fantástica margem de lucro de aproximadamente 23% no período fiscalizado. Essa absurda e desproporcional margem de lucratividade, por si só, já demonstra que há algo de muito errado no ato fiscal;

- Somando-se as receitas constante dos registros da empresa com a suposta omissão de receitas indicada pela fiscalização, tem-se um suposta receita total de R\$478.339.492,81 (no período de março de 2003 a dezembro de 2007), para um suposto lucro tributável total de R\$ 109.656.660,90 (no mesmo período). A margem de lucro seria, portanto, de aproximadamente 22,92%;

- Para o ramo de atividade da impugnante – comércio atacadista – a margem normal varia de 1,5% a 4,7%, conforme dados extraídos de publicações (docs. anexos);

- Conjugando as informações econômicas com as declarações juntadas pelos próprios agentes fiscais, não há como encontrar sustentação fática ao trabalho fiscal. Se no ano de 2008 a margem da impugnante é de aproximadamente 5% (lembre-se que os agentes fiscais juntaram documento que contém afirmação de que no ano de 2008 a empresa vende todos os seus produtos com nota fiscal), como a empresa

poderia ter obtido uma fantástica margem de 23% nos anos anteriores?? Ao contrário, se consideradas as margens constantes nos registros da empresa nos exercícios de 2003 a 2007, não se verifica nenhum desvio relevante em relação à média apurada em 2008;

A própria Receita Federal constatou, sem maior esforço, que não havia movimentações incompatíveis, na empresa ou nos sócios, que pudessem indicar a existência de receitas não faturadas;

- Ora, como seria possível conceber que estes R\$ 90 milhões tenham “sumido” de todas as movimentações financeiras e patrimoniais da empresa e de seus sócios? Tal quantia não poderia ser escondida nem em empresas como Vale e Petrobrás; o que se dirá de uma pequena distribuidora de alimentos? A impugnante e seus sócios, absolutamente certos de que as conclusões fiscais não têm sustentação fática, autorizam acesso irrestrito às suas movimentações patrimoniais no Brasil ou exterior, a fim de que se verifique se existe algum fato que possa minimamente sustentar o ato fiscal agora atacado;

Da ilicitude da “provas”

- A primeira nulidade evidenciada no procedimento adotado está na iniciação de persecução criminal-tributária antes do término (e mesmo do início) de processo administrativo de lançamento tributário;

- É que, conforme tem decidido o E. Superior Tribunal de Justiça, não se pode iniciar processo de investigação criminal-tributária antes de configurada a condição objetiva de punibilidade do delito, que é a existência de crédito tributário;

- Além da invalidade do procedimento adotado, observa-se, também, que a investigação criminal não poderia ter sido realizada pelo Ministério Público Federal, eis que não tem legitimidade/competência para tanto;

- O fato de a investigação que deu origem à coleta das “provas” que embasam a presente autuação ter sido realizada pelo MPF é facilmente verificado no presente auto de infração;

- Como se sabe, o ordenamento jurídico pátrio (constitucional e processual) – prevê que as investigações preliminares, que constituem a fase preparatória para a *persecutio criminis*, devem ser realizadas pelas autoridades policiais, e não pelo Ministério Público;

- Ainda que estivessem presentes as condições indispensáveis para a persecução criminal pelo MPF, a investigação feita é totalmente nula. Isto porque, conforme se depreende do auto de infração e documentos anexos, o MPF iniciou a sua investigação através de escuta telefônica sem autorização judicial;

- Lembre-se que o MPF ligou para a autuada, forçou a suposta possibilidade de efetuar uma compra sem nota e gravou a ligação (repita-se: sem qualquer autorização judicial);

- Como é de saber comum no meio jurídico, no Brasil não se permite a prática do chamado “flagrante preparado”, em que o agente investigador induz o investigado à prática de suposto crime;

- Como a presente autuação teve origem em “flagrante preparado”, caso em que não há que se falar em conduta ilícita da empresa, todos os atos relativos/decorrentes do “flagrante” são nulos, incluindo a presente autuação;

- Todos os elementos de “prova” são decorrentes da quebra do sigilo telefônico sem autorização legal. E, sendo nulo o procedimento que deu origem a coleta da “prova originária”, nulas também são as “provas” dele derivadas;
- Para sua admissibilidade no processo, é necessário que a prova tenha sido produzida em processo formado entre as mesmas partes, perante o mesmo Juízo, e submetido ao contraditório;
- Como as “provas” que deram origem aos presentes autos de infração foram produzidas em processo nulo, conduzido por Juízos diversos e entre partes distintas, elas não poderiam ser “emprestadas” para fundamentar o presente processo de lançamento tributário.

Dos vícios pela cópia dos arquivos

- A busca e apreensão realizada é abusiva e ilegal porque, diferentemente do determinado, foram copiados dados constantes nos computadores da autuada, e não apreendidos os equipamentos de informática pertinentes ao caso, conforme autorizado;
- Não cabe aos executores de ordem judicial fazer interpretações pessoais sobre o que pode e o que não pode ser apreendido. Cumpra-se a decisão, nada mais. Houve claro desatendimento ao comando judicial, o que invalida o procedimento e as informações colhidas;
- Arquivos eletrônicos apartados do hardware específico perdem sua integridade e autenticidade, e conseqüentemente seu valor probatório. Os dados foram apartados do ambiente eletrônico em que estavam depositados, considerando inclusive o estabelecimento de redes de informática com dados residentes em vários computadores. As cópias não consideram todas as informações que se interligam nesse ambiente;
- Os dados eletrônicos não foram validados, sendo impossível atestar sua autenticidade. O processo de cópia não foi realizado pela impugnante, sendo impossível saber, afinal de contas, qual a integridade dos dados copiados;
- Desta forma, verifica-se uma vez mais que as “provas” obtidas são inadmissíveis para os fins a que se destinam.

Da decadência

- Sendo os tributos notificados sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para lançamento é de 5 anos contados do fato gerador. Considerando que a notificação ocorreu em 8 de outubro de 2008, constata-se que os valores relativos ao período de março a setembro de 2003 foram atingidos pela decadência, segundo o que dispõe o art. 150, § 4º do CTN;
- Dúvidas não restam de que os fatos geradores encerram-se em cada mês de apuração.

Da clara ausência de provas

- Os trabalhos fiscais desenvolvidos não se preocuparam em investigar os fatos a partir dos supostos indícios colhidos nos arquivos apreendidos ilegalmente. Não houve preocupação em constatar a omissão de receitas; em verificar a existência de recursos não contabilizados; em apurar os supostos indícios de vendas sem nota fiscal. Nem mesmo prova da base de cálculo utilizada para a quantificação dos tributos existe no processo. Os agentes fiscais comparam planilhas contidas na “prova”, apontam diferenças, mas não as justificam. Também comparam a planilha

emitida com a unidade de Blumenau, sem fazer qualquer demonstração sobre os efeitos decorrentes da filial de Biguaçu. Se o sistema gerencial envolve toda a empresa, como comparar os relatórios dele decorrentes com apenas uma das unidades?;

- O máximo a que chegou a fiscalização foi adotar a cômoda – porém insuficiente e inconclusiva – atitude de colher declarações de alguns clientes no sentido de que recebiam mercadorias sem a nota fiscal. Percebe-se um vício da fiscalização em simplificar e reduzir a investigação a declarações;

- O argumento circular de que os arquivos são complementados pelas declarações e de que as declarações são complementadas pelos arquivos leva o intérprete sempre ao mesmo ponto de partida: afinal, quais são as provas contundentes do suposto ilícito?;

- Valendo-se dos termos do mandado, de que poderiam ser apreendidos equipamentos de informática, os agentes ameaçaram retirar todos os equipamentos indispensáveis ao funcionamento das operações mercantis, caso não houvesse “colaboração”. Lembre-se que a impugnante tem como atividade o comércio atacadista de produtos com prazo de validade determinado e que a paralisação de suas atividades implicaria em prejuízos irreparáveis. Assim, a coação decorrente da ameaça de paralisação causou um temor imenso aos administradores;

- Nesse contexto foram concedidas as insólitas declarações ditas de “livre e espontânea vontade”. Ressalte-se que as declarações foram redigidas pelos próprios agentes públicos, após um período de aproximadamente 15 horas de coação moral, com insinuações de ameaça de prisão e ameaça de paralisação e prejuízos incalculáveis. Afinal, agora se sabe qual a razão de tanta pressão para assinar aquelas declarações: elas constituem “prova” de omissão de receitas, obtida sob “livre e espontânea vontade”, de que pratica omissão de receitas?;

- Impossível utilizar tais declarações como “prova” de algo.

Dos arquivos utilizados pela fiscalização

- Os agentes fiscais tiraram conclusões particulares sobre o conteúdo dos arquivos. Fixaram-se na premissa de que havia informações de receitas não declaradas, e assim conduziram seus trabalhos do início ao fim. Ignoraram as declarações da empresa de que todas as vendas estavam contabilizadas, e de que não havia informação adicional a ser apurada. Ignoraram também a informação de que o sistema SOLPEN apreendido é um sistema gerencial, que apenas parte dessas informações são relacionadas com operações mercantis, e que as operações concretizadas são devidamente registradas em sistema próprio (Visor Fiscal, desenvolvido pela empresa Sistemas Blumenau Ltda.);

- O conteúdo analisado pela fiscalização não representava vendas concretizadas. Por tal razão as operações sob o código CIOF10 não podem constar dos registros fiscais e contábeis da impugnante. A afirmação contida no item 61 do Termo de Verificação de Infração não impressiona: é evidente que os orçamentos, levantamentos e simulações solicitados pelos clientes deve ser completo, incluindo toda a sequência da operação mercantil solicitada. Mas isso em nada comprova a omissão de receitas. A alimentação no banco de dados era única, com informações que poderiam levar a operações de vendas concluídas ou não. Somente as vendas finalizadas (código de operação CIOF1) eram faturadas, com as providências necessárias. Por essa razão, as informações utilizadas pelos agentes fiscais sobre receitas omitidas são relativas a operações que não se concretizaram no mundo real;

- O que impressiona no trabalho fiscal é que os agentes não foram checar qualquer informação extraída dos arquivos utilizados como “prova”. Se essa “prova” era tão evidente e contundente, como querem fazer crer os agentes, qual a razão de não haver feito uma verificação específica de operações determinadas nesses “clientes”? Se os agentes tinham tanta certeza da omissão de receitas, qual a razão para não haver incluído esses clientes em sua verificação fiscal? Qual a razão de não ter pego sequer um dos supostos pagamentos e checado junto aos “clientes” para comprovar suas afirmações? Não se afirma, por despropositado e demasiadamente simplista, que as tais declarações, sem qualquer vinculação com operações específicas e obtidas em condições não reveladas, seriam a comprovação de tais fatos. O sujeito passivo não consegue fazer a prova negativa, principalmente em casos como o aqui analisado.

Erro essencial – lançamento equivocado

- Os trabalhos fiscais partiram da suposta constatação de omissão de receita, aplicando o disposto no art. 24 da Lei nº 9.249/95. Essa norma legal não estabelece que a omissão de receitas será considerada como lucro tributável, como fizeram os agentes fiscais. O que o dispositivo estabelece claramente é que, quando identificadas omissões, sobre elas serão calculados os tributos pelo mesmo regime de tributação a que estiver sujeita a pessoa jurídica no mesmo período. Afastando-se completamente da ordem legal, a fiscalização tomou como base de cálculo dos tributos a importância da suposta receita omitida. Ou seja, ignorou os possíveis dispêndios que seriam normais para a geração da suposta receita. Este procedimento levou à distorção dos valores notificados, retratando erro na apuração da base para efetuar qualquer lançamento;

- Não é crível que receitas supostamente omitidas em montante tão elevado representem ingressos líquidos no patrimônio da empresa. Parece óbvio constatar que, se tivesse havido omissão neste montante, custos e despesas incorridos em razão destas supostas receitas deveriam ser apurados pela fiscalização. O que mais impressiona é que nem as despesas contidas nos relatórios extraídos das “provas” utilizadas pelos agentes fiscais foram deduzidas quando da apuração da base de cálculo dos tributos. Afinal, os agentes falam de relatório de comissões e de fretes sobre as supostas receitas omitidas. Se essas “provas” fossem aceitáveis, qual a razão de não haver abatido sequer esses valores utilizados como “prova” do ilícito pelos agentes fiscais?;

- Lembre-se que o lançamento não pode ser “acertado” pela autoridade julgadora, segundo recorrente jurisprudência administrativa;

- Se a “prova” apresentada (arquivos eletrônicos) pela fiscalização para justificar e quantificar o lançamento comprovasse a existência de omissão de receitas, nos moldes apontados pela fiscalização, então a situação seria de arbitramento de lucro, segundo o que dispõe o art. 530, inciso II, alínea “b” do RIR/99, e não tributação das omissões pelo lucro real;

- Se alguma irregularidade houvesse. E isto se admite apenas para argumentar, então a situação seria de desclassificação da contabilidade, implicando no consequente arbitramento do lucro, como reiteradamente tem decidido a jurisprudência administrativa;

- A consequência lógica, jurídica e necessária neste caso é o cancelamento da notificação, diante do erro na construção do suposto ilícito pelas autoridades notificadoras;

- Nas palavras da fiscalização, através do sistema que forneceu dados ao lançamento, “a empresa gerencia compras e vendas de mercadorias e, dentre outras funções, registra os pedidos dos clientes, controla a numeração de notas fiscais e faturas e os dados das cargas de entrega dos produtos. Também faz o gerenciamento do ‘contas a receber’ e do ‘contas a pagar’, as comissões a serem pagas aos representantes e a escrita dos livros fiscais e contábeis” (fl. 1.950);
- Neste contexto, o mesmo banco de dados que forneceu suporte para apurar o suposto montante de omissão de receitas e sustentar a lavratura dos autos de infração deveria ser utilizado para pesquisar, quantificar e abater, do total das supostas receitas omitidas, eventuais custos e despesas supostamente suportados para sua geração e que ainda não houvessem sido deduzidos pela impugnante em seus registros contábeis;
- Não se poderá admitir o argumento fácil de que as informações de custos e despesas vinculadas às supostas receitas omitidas não podem ser aproveitadas por falta de prova de sua existência. Ora, a “prova” e a fonte para obtenção dos dados é a mesma. Não se pode considerar parte da “prova” válida e parte da “prova” inválida;
- Um banco de dados utilizado como prova única de suposta infração e de seu montante não pode ser aproveitado apenas para apurar dados favoráveis à Fazenda. Neste sentido, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes:

IRPJ E CSL – OMISSÃO DE RECEITAS – DETERMINAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL – FORMA DE TRIBUTAÇÃO – Os valores correspondentes a custos e despesas omitidos, informados no documento lastreador da autuação por omissão de receitas, GIAs, devem ser considerados pelo Fisco na apuração da base de cálculo de IRPJ e CSL, haja vista que ao fim derivam, no período em questão, de operação vinculada àquela que está sendo tributada. Não obedecida esta regra, são insubsistentes os lançamentos do IRPJ e da CSL, mormente quando o lucro real e a base positiva da contribuição foram preservados pela fiscalização, mesmo após a constatação de vultosa omissão de receitas, custos e despesas que tornava imprestável a escrituração contábil apresentada pela contribuinte (1º CC – 8ª Câmara – Ac. 108-09137 – Recurso 153318-j. 06/12/06).

- No voto do Relator, a questão se aclara e fica demonstrada a pertinência a este caso concreto:

Tem razão a empresa ao afirmar em seu recurso que foi incorreto o procedimento de apuração do valor tributável nos autos de infração do IRPJ e da CSL, por ter o Fisco deixado de apurar a verdadeira base de cálculo de tais tributos.

Com efeito, no Termo de Verificação Fiscal de fls. 255/259 está incluído um demonstrativo da receita omitida, elaborado com base nas informações das GIAs ao Fisco Estadual.

Para tal levantamento, a fiscalização levou em conta apenas os valores contábeis das saídas por vendas para dentro e fora do estado e exportação, com exclusão das devoluções de vendas, considerando-os como receita total, comparando esse montante com a receita declarada para detectar a omitida.

Entretanto, outras informações importantes relativas às operações da empresa compunham a GIA, elemento base para a tributação efetivada, tais como: compras realizadas (custo em potencial), ICMS sobre vendas, ICMS sobre compras, devolução de compras etc.

É correto afirmar que a fiscalização detectou a ocorrência de significativa omissão de receitas, mas também é correto constatar que no mesmo documento de onde o Fisco extraiu os montantes omitidos, as GIAs, constavam valores de custos e despesas não registrados contabilmente, relacionados a essas receitas omitidas.

[...]

Regra geral, a legislação tributária prevê a imposição direta das alíquotas do IRPJ e da CSL sobre as receitas omitidas, na suposição de que os custos e despesas a elas vinculadas já teriam sido registrados pelo infrator. Na maioria dos casos deixa o contribuinte de registrar a receita, mas não os custos e despesas, pois o interesse de quem pratica essa infração é esconder do Fisco a receita tributável.

Porém, quando for possível vincular custos e despesas às receitas omitidas, mesmo que não lançados na contabilidade, o procedimento de auditoria recomendado deve ser a apuração do lucro nestas operações não escrituradas, devendo ser levado em conta não só as receitas omitidas, mas, também, os custos e despesas não registrados a elas vinculados.

- Perceba-se que, sendo considerada válida a prova, neste caso seria possível detectar com facilidade as informações relevantes para o cálculo, já que a fiscalização afirmou que o sistema é bastante completo (fl. 1.965);

- Buscando entender melhor a “prova” utilizada pelos agentes fiscais para suportar o lançamento, a impugnante submeteu os arquivos irregularmente apreendidos ao crivo de uma empresa de auditoria contábil, de idoneidade atestada pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM. De acordo com o documento anexo, atestaram os auditores que, limitando-se à análise dos arquivos apresentados, fica evidente que nesses arquivos existe um grande registro de informações. Esses registros, se válidos os arquivos, seriam relativos a compras e despesas, todas elas guardando relação com as atividades indicadas no objeto social da impugnante. Registraram também os auditores que, se essa “prova” fosse válida e se referissem às operações desenvolvidas pela impugnante, então essas operações não estavam contidas nos registros contábeis da empresa;

- Ora, se os agentes fiscais baseiam seu trabalho numa “prova” que contém vários elementos (despesas, compras etc.) além das receitas supostamente omitidas e se tais elementos são relacionados com as atividades normalmente desenvolvidas pela empresa, então o princípio da unicidade da prova exige que tais informações sejam levadas em consideração pelos agentes fiscais quando da apuração e da quantificação do suposto ilícito;

- Todavia, adotando um atitude passiva, preferiram os agentes fiscais olhar apenas para uma parte da “prova” consubstanciada no arquivo irregularmente apreendido. Em assim procedendo, na medida em que consideraram válida a “prova”, incorreram os agentes fiscais em vício de mérito do lançamento, uma vez que deixaram de arbitrar o lucro (artigo 530 do RIR/99) sobre uma contabilidade que então conteria deficiências;

- Além de não adotar o procedimento estabelecido na legislação, sequer o art. 24 da Lei nº 9.249/95, utilizado como fundamento da autuação, foi observado pela fiscalização. Afinal, quando o dispositivo prevê: “Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão”, em nenhum momento está afirmando

que o valor da suposta omissão de receitas deve ser simplesmente somado à base de cálculo dos tributos. O que o dispositivo está a prever é a necessidade de inserir a suposta omissão na sistemática de apuração de lucro adotada pela pessoa jurídica;

- Como é sabido, o PIS e a Cofins passaram a ser apurados pelo sistema de débito menos crédito. Ocorre que os agentes fiscais novamente pautaram sua ação apenas com vistas ao débito, ou seja, retiraram da “prova” apenas a parte que lhes interessava;

- Seja pela inexistência de omissão de receitas, seja pelo erro na quantificação da “prova”, incorreram em erro na apuração dos referidos tributos.

Da multa por omissão nos dados em arquivos magnéticos

- Efetuados os devidos procedimentos, a requerente não conseguiu recuperar os arquivos de itens, mas entregou os arquivos mestres, que contemplam os que foram utilizados pela empresa para suportar seus lançamentos contábeis e fiscais;

- Da forma como a fiscalização relatou os fatos, fica a impressão de que a empresa teria realmente “se omitido da entrega dos arquivos” (f. 1971). Mas não foi isto o que ocorreu;

- O arquivo mestre traz informações que representam o suporte para os lançamentos contábeis: dados do emitente e destinatário, valores de mercadorias, frete, impostos, despesas acessórias e data de emissão. O arquivo de itens traz informações operacionais das notas fiscais. Em comparação entre os arquivos, claramente se pode afirmar que o arquivo mestre é o arquivo principal, necessário e suficiente para representar os lançamentos contábeis e fiscais da empresa;

- Não se pode compreender que o legislador determine multa tão elevada somente porque não puderam ser entregues determinados arquivos, cujas informações estão, afinal, contidas em arquivos disponibilizados. A intenção legislativa da penalidade diz respeito à utilização dos arquivos magnéticos para omitir, por exemplo, receitas contidas nos livros, o que sem dúvida não ocorreu;

- Não podem possíveis problemas involuntários relacionados à informática e à manutenção/restauração de arquivos – normais em qualquer empresa, frise-se – justificar multas exageradamente altas, ainda mais quando nenhum prejuízo causaram à fiscalização;

- Neste contexto, cumpre destacar que problemas relacionados à geração e à entrega de registros magnéticos, por si sós, não autorizam a aplicação da penalidade prevista no art. 12 da Lei nº 8.218/91. Para tanto, é indispensável a conjugação dos seguintes elementos: (a) erro doloso (b) visando à supressão de tributo devido, através da omissão intencional de informações que estão contidas nos livros do contribuinte;

- Se não houver descompasso entre a contabilidade e os registros magnéticos entregues, não há lugar para a imposição de pena. A propósito do assunto, citam-se os seguintes julgados:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MULTA REGULAMENTAR - DECADÊNCIA - FALTA DE APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS DA ESCRITURAÇÃO - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - [...] Se a pessoa jurídica, obrigada a manter sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de sua escrituração, não atender intimação do Fisco para apresentação dos correspondentes arquivos magnéticos, fica sujeita à multa prevista no inciso II, do artigo 12, da Lei nº 8.218/1991, limitada a 1% (um por cento) da

receita bruta auferida no período, tendo por base, o valor das operações omitidas (1º CC - 5ª Câmara – Ac. 105.14.032 – j. 26/02/03).

MULTA REGULAMENTAR - A multa prevista no artigo 72 inciso II da MP 2.158-34/2001 incide sobre seus valores das divergências entre os dados contidos nos registros contábeis e aqueles recuperados dos arquivos mantidos em meios magnéticos fornecidos com incorreções (1º CC – 8ª Câmara – Ac. 108-08.220 – j. 16/03/05).

- Conforme se verifica nas páginas 8 e 11 do Termo de Verificação de Infração, os agentes fiscais autuantes declararam (notas de rodapé 5 e 6) que os arquivos irregularmente apreendidos já continham um relatório (FA333) que permite consulta à listagem e a dados individuais de notas fiscais. Ora, se já estavam de posse dos arquivos de itens de notas fiscais, como é possível expedir uma multa por não fornecimento de dados que já estavam em seu poder? Esse tipo de procedimento bem demonstra o volume de inconsistência verificada na autuação agora atacada;
- A interpretação da lei tributária que prevê a aplicação da multa agora contestada deve ser operada da maneira mais favorável à empresa, considerando todas as peculiaridades do caso, conforme art. 112 do Código Tributário Nacional;
- ademais, não é cabível a aplicação de penalidade de quase R\$ 900 mil quando as conclusões de conduta dolosa da impugnante partem apenas de conjectura dos agentes fiscais.

Da impossibilidade de aplicação da multa de 150%

- O suposto evidente intuito de fraude, no caso presente, baseia-se apenas em interpretação dos agentes fiscais sobre as informações que analisaram. Não se vislumbram aspectos concretos capazes de justificar a penalização;
- Nesse contexto, revela-se novamente de vital importância o disposto no art. 112 do CTN;
- Independentemente da análise do mérito da questão, resta evidente que o percentual de 150% de multa representa um confisco disfarçado (art. 150, IV, CF/88), viola o direito de propriedade (art. 5º, caput, e XXII, CF/88) e inviabiliza o próprio empreendimento (art. 170, caput e § único) na medida em que retira injustificadamente soma considerável de recursos do patrimônio da impugnante.

Da impossibilidade de aplicação de multa isolada

- O fundamento legal para a multa isolada foi indicado como sendo o art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, dispositivo revogado pela Lei nº 11.488/07. a redação revogada do referido dispositivo era a seguinte: “§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: [...] IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”;
- É possível verificar que o dispositivo inicia-se com “as multas de que trata este artigo”. Ou seja, fica claro que não existem duas multas simultâneas a serem aplicadas previstas pelo artigo: uma de ofício e outra isolada. O que o dispositivo legal está a dizer é que, quando houver apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, deve ser aplicada a multa isolada. Caso contrario, aplica-se a multa de ofício. Mas apenas uma multa, e não ambas cumuladas;

- O assunto é conhecido no Conselho de Contribuintes, tendo a Câmara Superior de Recursos Fiscais sedimentado o entendimento no sentido de ser incabível a cumulação de ambas as multas:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (CSRF – Ac. 01-04.987 – recurso nº 106-131314).

- O que se verifica, no caso, é uma dupla penalização do contribuinte pela mesma infração, o que agride, além do próprio dispositivo legal citado, os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, de garantia do direito de propriedade e da proibição de utilizar tributo com efeito de confisco.

Das deduções relacionadas a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS

- O auto de infração impugnado traz exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. No entanto, na hipótese de ser mantido o auto de infração, importa destacar que não foram efetuadas as deduções entre os referidos tributos;

- Em tais casos, deve ser aplicado o disposto no art. 41 da Lei nº 8.981/95: “Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência”;

- Como consequência, devem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados o PIS e a Cofins. Neste sentido, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes:

IRPJ E CSL – BASE DE CÁLCULO – CORRETA APURAÇÃO – DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A OMISSÃO DE RECEITA – Considerando que a legislação prevê a dedutibilidade das contribuições ao PIS e à COFINS, tanto para a apuração do IRPJ e da CSL, independentemente do seu pagamento a partir da revogação do art. 7º da Lei 8541/92 pelo art. 41 da Lei 8981/95, a apuração do valor da imposição não pode desobedecer tais comandos e deve respeitar o correto procedimento (1º CC – Ac. 108-07.178 – j. 05/11/02).

- Da mesma forma, deve ser deduzida a CSLL da base de cálculo do IRPJ, em respeito à correta apuração do acréscimo patrimonial ensejador da tributação pelo Imposto de Renda. Considerando a estrutura normativa deste imposto, somente poderá incidir o imposto quando houver acréscimo patrimonial;

- Pelo mesmo motivo deve ser deduzido o IRPJ da base de cálculo da CSLL supostamente devida.

Do pedido

- Reitera os argumentos já expendidos;

- para confirmar a firmação de existência de outros elementos nos arquivos utilizados como “prova” (cuja validade é questionada pela impugnante), elementos esses que seriam relevantes para a qualificação legal do suposto ilícito e da quantificação dos tributos dele decorrentes, requer seja realizada uma perícia contábil nos arquivos utilizados pelos agentes fiscais e que foram extraídos por cópia do processo 2007.72.05.004346-9, que tramita na Vara Federal de Execuções Fiscais e Criminais de Blumenau, indicando como Assistente Técnico o contador Ricardo Lyra, inscrito no CRC/SC sob nº 021056/0-5.

Os fundamentos da decisão de primeira instância estão resumidos nas seguintes ementas:

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE. PROCEDIMENTO DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. TUTELA JUDICIAL. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO. A arguição de ilegalidade do procedimento adotado pelo Ministério Público Federal, sob tutela judicial, e das provas assim coletadas, extrapola a esfera de competência do juízo administrativo, ante a supremacia das decisões judiciais sobre as decisões proferidas em processo administrativo.

MATÉRIA DE FATO. COMPROVAÇÃO MATERIAL. CARACTERIZAÇÃO. A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a inequívocidade de uma dada situação de fato. Nestes casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS E COFINS. Sempre que o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicar-se-ão igualmente no julgamento de todas as exações.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. Deve ser indeferida a solicitação de perícia acerca de matéria que não demande conhecimento técnico especializado próprio de perito.

CUSTOS E DESPESAS. ÔNUS DA PROVA. É do contribuinte o ônus de provar a existência de custos ou despesas dedutíveis, além daqueles valores já escriturados. Entretanto, se a quantificação e a comprovação destes custos ou despesas fossem apresentadas à fiscalização, cumpriria a esta auditá-las, posto que é direito do contribuinte deduzir os valores comprovados.

BASE DE CÁLCULO. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso III do CTN, não constituem despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo do IRPJ, conforme regra do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95.

BASE DE CÁLCULO. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso III do CTN, têm natureza de provisões e não de despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95.

PRAZO DECADENCIAL. DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO. A existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte impõe que o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos para constituição de créditos referentes a tributos, submetidos a lançamento por homologação, seja deslocado da ocorrência do fato

gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO POR FRAUDE. APLICABILIDADE. É aplicável a multa de ofício agravada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que à conduta do contribuinte esteve associado o intuito de fraude.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO. Os contribuintes que deixarem de recolher no curso do ano-calendário as parcelas devidas a título de antecipação (parcelas de estimativa) do IRPJ ou da CSLL, sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos. Esta multa de ofício não se confunde com aquela aplicada sobre o IRPJ ou a CSLL apurados no ajuste anual, não pagos no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação.

ARQUIVOS DIGITAIS. INFORMAÇÕES INCORRETAS. PENALIDADE. A falta de entrega ao Fisco dos arquivos digitais de trata o art. 12 da Lei nº 8.218/91, em atendimento a intimação correspondente, sujeita o contribuinte à multa regulamentar de cinco por cento do valor da operação correspondente, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período.

Lançamento Procedente”

Cientificada da aludida decisão de primeira instância em 18/03/2009 (AR de fl 2.293), a Contribuinte apresentou recurso voluntário em 17/4/2009, às fls. 2.299 a 2.409, no qual repisa as alegações da peça impugnatória, contesta os fundamentos da decisão recorrida requerendo sua nulidade e, ao final, pleiteia:

"(...)

321. Diante dos argumentos de fato e de Direito acima expostos, requer seja recebido o presente Recurso para **cancelar integralmente**, desde logo, as notificações lavradas.

322. Caso não seja este o entendimento, requer o reconhecimento de nulidade da Decisão recorrida, pelos motivos já expostos. Quando menos, requer seja determinada a **baixa dos autos para realização de diligências/perícia**, nos moldes requeridos.

323. A Recorrente expressamente reitera, por fim, **todos os pedidos sucessivos** constantes da Impugnação e neste Recurso, relacionados à decadência; à exclusão da multa relativa aos arquivos magnéticos; à exclusão da multa de 150%, reduzindo-a para 75%; exclusão da multa isolada; A. dedução do PIS, da COFINS, do IRPJ e da CSLL, nos moldes expostos; à dedução de quaisquer outros valores relevantes para a apuração dos tributos exigidos e que foram citados na Impugnação e no presente Recurso.

(...)”. Grifos do original.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Orlando José Gonçalves Bueno

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

Conforme relatado, trata-se de exigência do IRPJ e Reflexos, anos calendário de 2003 a 2007, em face da imputação à autuada da prática de omissão de receitas, apurada em seus controles eletrônicos de operações.

Também foram aplicadas multas de ofício isoladas por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais e multa regulamentar pela não entrega de arquivos digitais, bem como a multa de ofício proporcional de 150%.

A Contribuinte dedica-se ao ramo do comércio atacadista de alimentos, tendo optado por apurar os tributos devidos na sistemática do lucro real trimestral.

Passo a apreciar as alegações recursais.

DAS PRELIMINARES

Preliminares de ilicitude das provas, decadência e alegados vícios nos arquivos digitais obtidos pelo Fiscalização.

Vejamos a transcrição dos fundamentos da decisão recorrida nessa parte:

"(...)

Da ilicitude das “provas”

A impugnante alega que:

- A primeira nulidade evidenciada no procedimento adotado está na iniciação de persecução criminal-tributária antes do término (e mesmo do início) de processo administrativo de lançamento tributário;

- É que, conforme tem decidido o E. Superior Tribunal de Justiça, não se pode iniciar processo de investigação criminal-tributária antes de configurada a condição objetiva de punibilidade do delito, que é a existência de crédito tributário;

- Além da invalidade do procedimento adotado, observa-se, também, que a investigação criminal não poderia ter sido realizada pelo Ministério Público Federal, eis que não tem legitimidade/competência para tanto;

- O fato de a investigação que deu origem à coleta das “provas” que embasam a presente autuação ter sido realizada pelo MPF é facilmente verificado no presente auto de infração;

- Como se sabe, o ordenamento jurídico pátrio (constitucional e processual) – prevê que as investigações preliminares, que constituem a fase preparatória para a *persecutio criminis*, devem ser realizadas pelas autoridades policiais, e não pelo Ministério Público;

- Ainda que estivessem presentes as condições indispensáveis para a persecução criminal pelo MPF, a investigação feita é totalmente nula. Isto porque, conforme se depreende do auto de infração e documentos anexos, o MPF iniciou a sua investigação através de escuta telefônica sem autorização judicial;

- Lembre-se que o MPF ligou para a autuada, forçou a suposta possibilidade de efetuar uma compra sem nota e gravou a ligação (repita-se: sem qualquer autorização judicial);

- Como é de saber comum no meio jurídico, no Brasil não se permite a prática do chamado “flagrante preparado”, em que o agente investigador induz o investigado à prática de suposto crime;

- Como a presente autuação teve origem em “flagrante preparado”, caso em que não há que se falar em conduta ilícita da empresa, todos os atos relativos/decorrentes do “flagrante” são nulos, incluindo a presente autuação;

- Todos os elementos de “prova” são decorrentes da quebra do sigilo telefônico sem autorização legal. E, sendo nulo o procedimento que deu origem a coleta da “prova originária”, nulas também são as “provas” dele derivadas;

- Para sua admissibilidade no processo, é necessário que a prova tenha sido produzida em processo formado entre as mesmas partes, perante o mesmo Juízo, e submetido ao contraditório;

- Como as “provas” que deram origem aos presentes autos de infração foram produzidas em processo nulo, conduzido por Juízos diversos e entre partes distintas, elas não poderiam ser “emprestadas” para fundamentar o presente processo de lançamento tributário.

Em análise do arguido, constata-se que não assiste razão à impugnante.

É que a ilegalidade/inconstitucionalidade do procedimento adotado pelo Ministério Público Federal, ou a ilicitude das provas que coletou, não poderão ser objeto de manifestação desta instância administrativa, já que o citado procedimento está sob a tutela judicial, de modo que a declaração de nulidade/ilicitude das provas decorrentes desse procedimento só poderá ser arguida junto ao próprio Poder Judiciário, em face do princípio da supremacia da decisão judicial em relação à administrativa.

Assim é que toda a investigação realizada pelo Ministério Público Federal - MPF, inclusive a gravação telefônica feita junto ao setor de atendimento da empresa, foi relatada em Juízo, no Pedido de Busca e Apreensão (f. 213 a 218). A autoridade judicial que apreciou o pedido deferiu, inicialmente, uma diligência nas dependências da empresa, para extração de cópias das informações, mas, atendendo a novo pedido do MPF, acolheu o pedido para apreensão de equipamentos da empresa (f. 223).

Como se vê, a validade do procedimento do MPF foi referendada pela autoridade judicial que, inclusive, deferiu o Pedido de Busca e Apreensão.

Dos vícios pela cópia dos arquivos

A impugnante alega que:

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

Autenticado digitalmente em 13/12/2013 por ORLANDO JOSE GONCALVES BUENO, Assinado digitalmente em 31/01/2014 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado digitalmente em 13/12/2013 por ORLANDO JOSE GONCALVES BUENO

Impresso em 13/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- A busca e apreensão realizada é abusiva e ilegal porque, diferentemente do determinado, foram copiados dados constantes nos computadores da autuada, e não apreendidos os equipamentos de informática pertinentes ao caso, conforme autorizado;

- Não cabe aos executores de ordem judicial fazer interpretações pessoais sobre o que pode e o que não pode ser apreendido. Cumpra-se a decisão, nada mais. Houve claro desatendimento ao comando judicial, o que invalida o procedimento e as informações colhidas;

- Arquivos eletrônicos apartados do *hardware* específico perdem sua integridade e autenticidade, e conseqüentemente seu valor probatório. Os dados foram apartados do ambiente eletrônico em que estavam depositados, considerando inclusive o estabelecimento de redes de informática com dados residentes em vários computadores. As cópias não consideram todas as informações que se interligam nesse ambiente;

- Os dados eletrônicos não foram validados, sendo impossível atestar sua autenticidade. O processo de cópia não foi realizado pela impugnante, sendo impossível saber, afinal de contas, qual a integridade dos dados copiados;

- Desta forma, verifica-se uma vez mais que as “provas” obtidas são inadmissíveis para os fins a que se destinam.

Em análise do arguido, constata-se que não assiste razão à impugnante.

As informações digitais podem ser copiadas em mídia em disco (CD/DVD/HD) sem que haja perda de seu valor probante. Houve, inclusive, autorização judicial para “extração de cópias das informações obtidas” (f. 221 *in fine*).

Os arquivos digitais com as informações extraídas dos arquivos mantidos pela fiscalizada foram acondicionados em caixas, as quais foram lacradas pelos Oficiais de Justiça que participaram da diligência à empresa, na presença dos representantes da autuada, conforme certidão de f. 231/234. O material foi entregue para guarda junto à Secretaria da Vara Federal de Execuções Fiscais de Blumenau.

A alegação de que as informações obtidas carecem de autenticidade não está acompanhada de provas. Ademais, consta do TVI (item 32) que os representantes da empresa, acompanhados por seus advogados, retiraram cópias de todos os arquivos magnéticos e das impressões extraídas e apreendidas pela Justiça Federal. Por isso, competia à impugnante apontar objetivamente quais dados não são autênticos. Afinal, as informações analisadas têm origem nos equipamentos da impugnante, que então tem pleno conhecimento do que está registrado em seus arquivos. Como nada disso foi feito pela impugnante, suas assertivas carecem de qualquer valor probante.

Da decadência

A impugnante alega que:

- Sendo os tributos notificados sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para lançamento é de 5 anos contados do fato gerador. Considerando que a notificação ocorreu em 8 de outubro de 2008, constata-se que os valores relativos ao período de março a setembro de 2003 foram atingidos pela decadência, segundo o que dispõe o art. 150, § 4º do CTN;

- Dúvidas não restam de que os fatos geradores encerram-se em cada mês de apuração.

Em análise do arguido, constata-se que não assiste razão à impugnante.

Conforme exposto no item referente à qualificação da multa de ofício, deste voto, foram apurados fatos que indicam que à conduta da contribuinte esteve associado o intuito de fraude. O próprio texto do citado art. 150, § 4º, do CTN cuidou de excepcionar os casos de fixação de outro prazo em lei, se comprovada a ocorrência de dolo, de fraude ou de simulação. Entretanto, nesse último caso, a situação excepcionada não foi literalmente remetida a outra forma de contagem do prazo. Assim, a leitura perfunctória do comando legal parece sugerir a inexistência de prazo decadencial na hipótese em questão.

Ocorre que é inafastável das relações jurídicas, mormente das de caráter obrigacional, o princípio da segurança jurídica, e o estabelecimento de prazos para pôr fim aos direitos obrigacionais é uma forma de materialização desse princípio. Destarte, há que se proceder a exame mais acurado da matéria com vistas a extrair a conclusão compatível com o escopo de preservar a segurança das relações jurídicas.

Assim, a conclusão que se impõe é a de que a exceção para a contagem do prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, em virtude da ocorrência de dolo, de fraude ou de simulação, visa associar à hipótese que envolva alguma dessas ilicitudes a regra geral prevista no art. 173, inc. I, desse mesmo Código.

Tal conclusão também foi exposta no Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, em Despacho de 18 de agosto de 2008, que trata da forma de contagem de prazos decadenciais relativos à contribuições previdenciárias, que são aplicáveis também às contribuições para o PIS/PASEP e à COFINS, afinal todas são contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social:

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art.173, do CTN;

No caso em concreto, em relação ao ano-calendário de 2003, período mais antigo lançado, os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorrem ao final do período de apuração anual. Deste modo, poderiam ser objeto de lançamento no ano de 2004, razão pelo qual o termo inicial para a contagem do prazo decadencial inicia-se em 1º de janeiro de 2005, terminando o prazo de cinco anos em 31 de dezembro de 2009. Entretanto, como os autos de infração de IRPJ e CSLL foram cientificados à contribuinte em 08/10/2008 (f. 1997/2055), não há impedimento legal à constituição do crédito tributário.

Quanto às contribuições sociais PIS/Pasep e Cofins, cujo fato gerador mensal mais antigo ocorreu em 31/01/2003, poderiam ser objeto de lançamento no próprio exercício de 2003, de modo que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial inicia-se em 1º de janeiro de 2004, terminando o prazo de cinco anos em 31 de dezembro de 2008. Os respectivos autos de infração também foram cientificados à autuada em 08/10/2008.

Deste modo, não houve constituição a destempo do crédito tributário.

(...)"

A meu ver, esses fundamentos não merecem reparos.

É de se registrar que tais fundamentos da decisão recorrida podem ser perfeitamente adotados neste voto, conforme disposto no art. 50 Lei 9.784 de 1999, que se aplica subsidiariamente ao PAF(*verbis*):

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito. *(Grifei)*

Rejeito essas preliminares.

Preliminar de nulidade da decisão de 1a. instância.

Aduz a Recorrente que a decisão de 1a. instancia deve ser anulada por falta de fundamentação, cerceamento do direito de defesa e argumentos contraditórios.

A falta de fundamentação da Decisão estaria presente em vários momentos. Começa com a alta carga de presunções utilizada pelas autoridades julgadoras.

O cerceamento do direito de defesa configura-se na falta de fundamentação adequada da Decisão. De nada adianta assegurar uma suposta ampla defesa se o afastamento das alegações do contribuinte ocorrer sem a necessária fundamentação.

Diz a Recorrente que a utilização de argumentos contraditórios e excludentes entre si, é verificada, por exemplo, quando os julgadores acatam as conclusões da fiscalização que levaram a uma absurda margem de lucro de 22,92%, totalmente irreal para um setor cuja margem varia de 1,5% a 4,7%, conforme dados extraídos de publicações do mercado.

Pois bem. É importante frisar que a autoridade julgadora não fica obrigada a manifestar-se sobre todas as alegações da defesa, nem a todos os fundamentos nela indicados, ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.

Sobre esse tema faço referência às decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, STJ, nos REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006; e REsp 876271/SP, julgado em 13/02/2007, cujas ementas são enfáticas:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535 DO CPC. (...).

1. Não há violação do artigo 535 do CPC quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-

se aos fundamentos por elas indicados.”(REsp 874793/CE, relator Ministro Castro Meira).

“TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC - NÃO-OCORRÊNCIA (...)

1. A questão não foi decidida conforme objetivava a embargante, uma vez que foi aplicado entendimento diverso. **É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.**” (REsp 876271/SP, relator Ministro Humberto Martins). (Grifei).

No voto condutor de outro julgado, “AgRg no Ag 353263/MG - agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2000/0134865-5”, de 21/02/2006, asseverou o insigne Ministro Peçanha Martins:

“A jurisprudência dominante neste Tribunal Superior proclama a não ocorrência de violação ao art. 535, incisos I e II, do Código de Processo Civil, se o acórdão recorrido, ainda que sucinto, tiver bem delineado as questões a ele submetidas, não se encontrando o magistrado obrigado a responder a todas as alegações das partes, quando já tiver encontrado motivos suficientes para fundar a decisão, nem se ater aos fundamentos indicados por elas ou a responder um a um todos os seus argumentos. Não há que se falar em ofensa ao dispositivo legal se a questão controvertida foi resolvida pelo acórdão de forma fundamentada. (RESP 174.390/SP e EDCL no RESP 202.056/SP).”

A recorrente não pode esperar, tampouco exigir, que sejam abordados nos votos condutores dos acórdãos, cada uma das alegações articuladas nas defesas, e sim que as questões e matérias em litígio sejam devidamente apreciadas, cumprindo-se a determinação do art. 31 do Decreto 70.235 de 1972, com redação dada pela Lei 8.748 de 1993.

Acerca das alegações de inconstitucionalidade, a despeito das objeções da contribuinte, importa observar que a apreciação das autoridades administrativas limita-se às questões de sua competência, estando fora de seu alcance o debate sobre aspectos da constitucionalidade ou da legalidade da legislação.

Deveras, o controle da constitucionalidade das normas é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal – art. 102, I, “a”, III da CF de 1988.

No Direito Brasileiro vigora o sistema de jurisdição única, cujo monopólio é do Poder Judiciário.

Exerce a Administração Federal papel de órgão judicante por meio de suas Delegacias de Julgamento (DRJ), que não são reconhecidas como Tribunais Administrativos, pois não são dotadas de competência para exercer plenamente uma função jurisdicional na Administração, que culminasse com sentença irreversível (coisa julgada).

Admitido que o objeto do processo administrativo tributário é o controle da legalidade do ato tributário (especialmente o lançamento), não poderia o órgão administrativo judicante decretar a anulação do ato tributário por incompatibilidade entre a lei que lhe serve

de fundamento e a Constituição. Deve se limitar o órgão julgador a verificar a legalidade do lançamento praticado, sem perscrutar da validade das normas jurídicas que lhe servem de fundamento, função reservada aos órgãos jurisdicionais.

Nem se admite que possam os Tribunais Administrativos simplesmente afastar a aplicação de lei sob a alegação de sua incompatibilidade com a Constituição, porque estariam, ainda assim, usurpando a competência dos órgãos jurisdicionais, na medida que, para deixar de aplicar uma lei vigente ao caso concreto, impõe-se um juízo prévio acerca de sua incompatibilidade com o sistema, o que não é admitido para os órgãos administrativos, implicando afronta à cláusula pétrea da separação dos poderes.

A esse respeito já foram editadas Súmulas do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), assim redigidas:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, verifica-se que a decisão atacada enfrentou de forma didática todas as matérias em litígio trazidas na peça impugnatória.

As questões foram abordadas tópico a tópico, na mesma ordem da impugnação, inclusive sintetizando as alegações de defesa, conforme já transcrito em parte neste voto.

Portanto, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa e, caso este colegiado entenda que os fundamentos de 1a. instância sejam contraditórios, portanto insuficientes para confirmar as exigências, o correto não é cancelar a decisão recorrida e sim o auto de infração.

Rejeito, também a preliminar de nulidade da decisão de 1a. instância.

MÉRITO

Incorreta Adoção do Lucro Real no Lançamento de Ofício.

Quanto a essa alegação entendo que cabe razão à contribuinte, isso porque o procedimento fiscal consistiu apenas em somar as receitas consideradas omitidas ao lucro real apurado pela Contribuinte nos trimestres fiscais sob auditoria (demonstrativos às fls. 1953 e 1954).

Desde a impugnação a Contribuinte alega que esse procedimento simplório implicou em distorção nas apurações dos tributos devidos, haja vista que as alíquotas incidiram diretamente sobre as receitas e não sobre os lucros. Aduz a Recorrente (*verbis*):

“(…)

73. Em sua Impugnação, a empresa demonstrou o absurdo dos valores notificados, demonstrando claramente a total incongruência em afirmar que R\$ 90 milhões teriam transitado sem deixar vestígios — considerando inclusive a informação da própria Receita Federal de que as movimentações da empresa e dos sócios não eram incompatíveis com a renda declarada. Também demonstrou que a margem de lucro apurada a partir das informações utilizadas pelas autoridades notificantes é completamente irreal e absurda, provando tal fato (fls.).

74. Em resposta, a autoridade julgadora limitou-se a afirmar que o montante poderia "perfeitamente ter sido mantido à margem de sua escrituração contábil e fiscal" (fl. 2.268 — verso), e que os valores "podem não ter transitado por contas bancárias de titularidade da empresa ou de seus sócios" (fl. 2.268 — verso). Quanto à margem de lucro, afirmou que a variação "*pode ser decorrente, por exemplo, de custos não escriturados [...] ou de despesas extraordinárias*" (fls. 2.268 —2269). Por fim, conclui: "*Deste modo, os fatos apresentados pela impugnante podem ser atribuídos a várias razões, não sendo possível qualquer conclusão.*" (fl. 2.269).

75. Não houve, como visto, fundamentação consistente para repelir os fatos descritos pela Recorrente, como já descrito acima. As constatações trazidas pela empresa são baseadas em argumentos robustos e provas contundentes, a denunciar a irrealidade dos números apurados pela fiscalização. É preciso ressaltar os principais aspectos.

76. Como demonstrado na Impugnação, a própria Receita Federal constatou a inexistência de movimentação incompatível da empresa ou de seus sócios (doc. anexo A Impugnação):

(…)

80. A outra face do evidente absurdo da notificação, sem entrar em seu mérito, está na irreal margem de lucro apurada a partir do levantamento fiscal. As autoridades fiscais chegaram a conclusão de que haveria omissão de receitas no período de 2003 a 2007, no importe de mais de R\$ 90 milhões, e de que a totalidade da omissão de receitas seria igual ao total do lucro apurado sobre essa suposta omissão, de forma que a base de lucro para tributação seria o mesmo montante de R\$ 90 milhões.

81. Como consequência, os trabalhos fiscais resultaram na notificação do absurdo valor de R\$ 126.114.854,64 (fl. 2.076), demonstrando a completa falta de sustentação do lançamento.

82. A empresa demonstrou que, de acordo com a notificação, teria obtido uma absurda margem de lucro de aproximadamente 23% (vinte e três pontos percentuais) no período fiscalizado. É uma margem absolutamente irreal considerando o ramo de atividade da Recorrente, cuja lucratividade não está no valor agregado aos produtos, mas no giro de seu estoque.

(…)

85. Demonstrou também, em sua Impugnação, que esta fantástica margem de lucro, de 22,92%, não é encontrada em nenhum outro ramo de atividade (nem o bancário). Para o ramo de atividade da Recorrente — comércio atacadista — a margem normal varia de 1,5% a 4,7% (docs. anexos à Impugnação):

(...)

232. Defendeu a Recorrente, na Impugnação, que se a "prova" apresentada (arquivos eletrônicos) pela fiscalização para justificar e quantificar o lançamento comprovasse a existência de omissão de receitas, nos moldes apontados pela fiscalização, então a situação seria de arbitramento de lucro (RIR/99, art. 530, inciso II, alínea 61..151).

233. Não se afirmou que os livros da empresa, ou sua contabilidade, seriam imprestáveis para apurar o lucro tributável. Como já esclarecido, a situação a que foi levada a empresa, com a notificação em valores tão absurdamente elevados, e o conteúdo da "prova" utilizada pelos agentes fiscais para sustentar o ato agora atacado, leva à constatação de que, se essas provas realmente fossem consideradas válidas, torna-se insustentável manter a apuração do lucro real, se adota das as premissas da fiscalização.

234. Se alguma irregularidade houvesse, e isto se admite apenas para argumentar, então a situação seria de desclassificação da contabilidade, implicando no conseqüente arbitramento do lucro, como reiteradamente tem decidido a jurisprudência administrativa:

(...)"

O colegiado de 1ª instância superou tais alegações sob o fundamento de que a simples apuração de receitas omitidas não implica o arbitramento do lucro, pois a presunção é de que os custos e despesas já foram considerados na escrituração.

Assim não entendo. Os elementos reunidos na Auditoria Fiscal, cujo foco foi apurar as receitas omitidas implicam, por si só, na imprestabilidade da escrituração da empresa para apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real, bem como do PIS e Cofins não cumulativos.

A base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica é o lucro, definido conforme as suas três formas de apuração: real, arbitrado ou presumido, de acordo com o art. 44 do CTN.

Segundo o art. 6º do Decreto-lei 1.598/77, o lucro real é o lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação própria. Por sua vez, o lucro líquido deve ser apurado com observância das disposições da lei comercial. A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido ajustado de acordo com as prescrições da legislação específica.

Ao se deparar com omissões de receitas que representavam mais de 32% das vendas contabilizadas, que implicavam em elevar o Lucro Real da empresa para 23% das receitas apuradas, o único procedimento aplicável que coaduna com a legislação tributária em vigor seria o arbitramento dos lucro, bem como a apuração do PIS e Cofins no regime cumulativo. Isso porque:

i) no lançamento de ofício, se presentes as condições, o arbitramento é impositivo e não facultativo, inexistindo meio termo;

ii) Tal qual o lançamento de tributos de ofício, o Arbitramento não é penalidade. É a modalidade alternativa, legal é viável, para apuração dos tributos devidos em face da ocorrência do fato gerador.

iii) O Arbitramento de lucros é uma modalidade de tributação que deve ser levada a efeito exatamente pela impossibilidade do lucro real ou do lucro presumido (cuja natureza não estamos tratando aqui).

No caso dos autos, verifica-se, de forma inquestionável, que a contabilidade apresentada pela recorrente não atendia aos requisitos especificados nos incisos I e II do artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1997 e artigos 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que nestas situações determinam que o lucro deve ser arbitrado.

Entende-se por contabilidade na forma da lei aquela que registra integralmente e não parte reduzida das operações comerciais.

Diante de todos esses elementos, há que se reconhecer a perfeita subsunção dos fatos apurados pela fiscalização à hipótese legal de arbitramento da base de cálculo do tributo, definida no art. 148 do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 *in verbis*:

*“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, **arbitrará** aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”*
.Grifei

Tal fato ocorre também nos casos em que a contabilidade da empresa apresentar deficiência ao ponto de registrar cerca de dois terços das operações, ou seja, deverá a autoridade fiscal proceder o arbitramento do lucro. Não é regular a contabilidade que deixa de registrar volume tão expressivo das vendas realizadas.

O regime de tributação pelo lucro arbitrado, em que parcela de custos e despesas é implícita e automaticamente computada mediante a aplicação dos coeficientes de arbitramento sobre a receita da pessoa jurídica, revela-se apropriado, legal e mais realista para a determinação da correta base de cálculo do IRPJ e da CSLL, evitando a mera e ilegal incidência direta desses tributos sobre a receita e não sobre o resultado.

No caso dos autos a falta de escrituração corresponde a valores vultosos, sendo que o correto seria mesmo a aplicação do arbitramento, o que não foi feito, implicando em grave distorção da base de cálculo, que deixou de ser o lucro e sim parte das receitas da contribuinte.

Conforme bem elucidado por Maria Rita Ferragut *In Presunções no Direito Tributário* (São Paulo, Dialética, 2001, págs. 137/152), a palavra arbitramento foi utilizada

neste contexto na aceção de base de cálculo substitutiva, ou seja, de substituição da base de cálculo originalmente prevista na legislação – correspondente à perspectiva dimensível do critério material da regra-matriz de incidência tributária construído a partir do texto constitucional – por uma outra, *subsidiária*, em virtude da **inexistência de documentos fiscais, ou da impossibilidade destes fornecerem critérios seguros para a mensuração do fato**. Nestes casos, a base de cálculo substitutiva visa possibilitar a prova indireta da riqueza manifestada no fato jurídico.

Decorre daí que caracterizada a imprestabilidade da escrituração, determina a Lei que a base de cálculo originalmente prevista na legislação (lucro real) seja substituída por uma outra legalmente prevista (lucro arbitrado) e, nas palavras da autora (págs. 138/139):

*“Parece-nos inequívoca a existência de vinculação na função administrativa de constatar de forma direta ou indireta a ocorrência do fato jurídico tributário. **Vinculado, também, é o dever de arbitrar**, ao passo que discricionário é o procedimento administrativo que, com base em juízo próprio, elege como base de cálculo uma das grandezas possíveis previstas na Lei.*

(...)

*A questão da discricionariedade torna-se relevante quando nos deparamos com a ocorrência de fato jurídico descritor de evento típico provado de forma direta ou indireta, mas que **não permite a identificação da grandeza daquilo que a Lei dispõe como sendo a base de cálculo**, ensejando assim a aplicação do ato-norma de arbitramento”* (Grifei).

Nestes termos, a impossibilidade de comprovação direta da base de cálculo originária é condição necessária e suficiente para a aplicação do arbitramento. Arbitrar a base de cálculo do tributo, nestes casos, é dever-poder da Administração Tributária, previsto no acima transcrito art. 148 do CTN.

A referendar o entendimento acima esposado, as disposições da legislação infra-constitucional e infra-legal, ao disciplinar as hipóteses de cabimento do arbitramento da base de cálculo, assim dispõem, *in verbis*:

“Art. 47. O lucro da pessoa jurídica **será arbitrado** quando:

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

II – **a escrituração** a que estiver obrigado o contribuinte revelar indícios de fraude ou **contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira**, inclusive bancária; ou **determinar o lucro real**.

III – o contribuinte **deixar de apresentar** à autoridade tributária **os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal** (...);

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

Decorre destes dispositivos, que a manutenção de escrituração, na forma das leis comerciais e fiscais, requer não apenas a simples apresentação dos registros realizados nos livros correspondentes, mas a individualização das operações ali consignadas e a identificação das partes envolvidas, de forma a possibilitar o confronto com a necessária documentação fiscal que lhe dá suporte. Afora destes pressupostos, não se pode admitir a existência de escrituração regular.

Repita-se o arbitramento do lucro não é faculdade concedida pela lei, mas sim imposição. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, não usa a expressão poderá, mas sim será arbitrado.

O artigo 24 da Lei nº 9.249, de 1996, deve ser aplicado em conjunto com o artigo 530 do RIR/99 quando a escrituração do contribuinte tornar-se imprestável à determinação do Lucro Real.

A doutrina pátria corrobora o entendimento acima exposto, conforme se verifica do excerto da obra de Heleno Taveira Torres, *Controle sobre Preços de Transferência. Legalidade e Uso de Presunções no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos. O Direito ao Emprego do Melhor Método. Limites ao Uso do PRL60 na Importação. RFDT 06/2 I, dez/03*, abaixo transcrito:

*“(…)Da Constituição, no seu art. 145, § 1º, ao próprio CTN, nos seus arts. 148 e 150, I, em nenhuma hipótese vê-se justificativa para tributação com base em presunções absolutas; o que vale do mesmo modo para a negativa de aplicação de métodos de apuração de bases de cálculo. (...) Ao Direito tributário importa, com exclusividade, só a verdade material, para a qual certas presunções legais somente valem como hipóteses sujeitas a confirmação pela base natural de testabilidade: a situação fática tomada como motivo para a edição do ato administrativo de lançamento. Caso não se tenha por ocorrido tal como o supunha a norma, deve ser aberto ao contribuinte o direito de demonstrar, mediante produção de prova em contrário, a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário, em louvor da verdade material. Sobre o uso das presunções legais no direito tributário, pela circunstância de alheamento da administração em face de todos os fatos passíveis de serem alcançados para tributação e pela exigência de demonstração de provas, por parte das autoridades administrativas, a cada ato de lançamento tributário, em favor da simplificação, qualquer recurso ao uso de presunções legais deve satisfazer a estritos requisitos de justificação, sob pena de afetar os princípios de segurança jurídica e interdição do arbítrio, e ter por prejudicada sua aplicação. Todavia, o uso de presunções em matéria tributária há de encontrar limites muito claros. Primeiro, tais presunções só poderão ser de ordem probatória (presunção simples ou hominis); e, quando criadas por lei, não poderão ser absolutas, mas só relativas, admitindo a **devida prova em contrário por parte do alegado, com liberdade***

de meios e formas. Segundo, a Administração deve respeitar o caráter de subsidiariedade dos meios presuntivos, pois só de modo excepcional se deve valer deles, na função de típica finalidade aliviadora ou igualdade de armas, nas hipóteses em que encontrar evidente dificuldade probatória. Terceiro, porque a verdade material é o parâmetro absoluto da tributação, qualquer modalidade de presunção relativa, há de ser aplicada com estrito respeito aos direitos fundamentais, e a legalidade, acompanhada de devido processo legal e sem qualquer espécie de discricionariedade que leve ao abuso de poder (...).”

Ademais, o lançamento – atividade vinculada que constitui o crédito tributário – deve se apoiar em bases sólidas, como se extrai do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Isso porque, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal atuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador, determinando, ainda, a perfeita base de cálculo dos tributos exigidos, como segue:

“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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

A Jurisprudência deste Conselho é sedimentada neste sentido, a exemplo dos seguintes acórdãos, cujo ementa transcrevo:

OMISSÃO DE RECEITAS - Tratando-se de medida extrema, o arbitramento do lucro somente se justifica quando a escrituração contábil mantida pelo sujeito passivo contiver erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinação do lucro real. Omissão no registro de receitas, principalmente quando apuradas as irregularidades e quantificado o montante desviado do giro normal, constituem fatos que não se enquadram nas hipóteses descritas pelos artigos 399 e 400 do RIR/80. (Acórdão nº 101-84.644/93)

“ESCRITURAÇÃO IRREGULAR E INEXISTÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO – A escrituração em desacordo com a legislação comercial, como lançamentos não individualizados, sem identificação de compradores e vendedores e inexistência de ordem cronológica, e a falta de exibição dos documentos acarreta a sua desclassificação e o arbitramento do lucro” [Acórdão 1º CC 105-1.767/86].

“IRPJ E CSLL. ARBITRAMENTO DO LUCRO. OMISSÃO DE PARTE SUBSTANCIAL DAS RECEITAS TRIBUTÁVEIS. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL/FISCAL. Constatada pela Fiscalização a omissão de parte bastante significativa de receitas tributáveis vis a vis os valores declarados, incumbe-lhe desclassificar a escrita contábil/fiscal eventualmente apresentada pelo contribuinte por ser esta evidentemente inservível para apuração do lucro real (RIR/99,

art. 530, II, "b"). Nesses casos, deve a Autoridade arbitrar o lucro da pessoa jurídica, sob pena de fazer incidir os citados tributos sobre valores que sabidamente não caracterizam renda (lucro) do contribuinte. O arbitramento considera, por ficção legal, as despesas incorridas pelo contribuinte para a geração da receita omitida." (1º CC — 3º Camara — Ac. 103-23251 de 07/11/2007)

"IRPJ/CSL — ARBITRAMENTO — ART. 42 DA LEI 9430/96 — DESPROPORCIONALIDADE — Uma vez detectada omissão de receitas com uso da presunção relativa prevista no art. 42 da Lei 9430/96, e sendo tal omissão de receita em montante vultoso e que não seja proporcional para cômputo como lucro da pessoa jurídica, fica evidenciada a imprestabilidade da escrita contábil para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSL conforme o Lucro Real. Nesse caso, a tributação deve ser apurada pelo Lucro Arbitrado (RIR/99, art. 530, II, "a" e "b")." (1º CC — 8a Câmara — Ac. 108-08953 de 16/08/2006)

"IRPJ E CSLL, IR-FONTE E PIS-REPIQUE DECORRENTES. OMISSÃO DE RECEITA COM AMPARO EM INFORMAÇÕES DE TERCEIROS. ADOÇÃO ESPONTÂNEA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL INEQUÍVOCA. "EXIGÊNCIA DE OFÍCIO COM AMPARO NA ESCRITURAÇÃO. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. A tributação das receitas omitidas não pode alhear-se ao regime de tributação a que estiver vinculado, por lei, o contribuinte. **Se imprestável a escrituração contábil por inequívoca constatação, o lançamento de ofício deve curvar-se às regras de arbitramento dos lucros, submissas aos requisitos, condições e capitulações próprias desse regime. Desatendidos tais postulados ou princípios, maculada estará a eficácia do ato praticado, com assinalado e insanável comprometimento da imposição fiscal.**" Grifei (1o.CC - 7a. Camara - AC. 107-07.132 de 13/05/2003).

"ARBITRAMENTO - ART. 42 DA LEI 9430/96 - DESPROPORCIONALIDADE Uma vez detectada omissão de receitas com uso da presunção relativa prevista no art. 42 da Lei 9430/96, e sendo tal omissão de receita em montante vultoso e que não seja proporcional para cômputo como lucro da pessoa jurídica, fica evidenciado a imprestabilidade da escrita contábil para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL conforme o Lucro Real. Nesse caso, a tributação deve ser apurada pelo Lucro Arbitrado (RIR/99, art. 530, II, "a" e "b")." Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 1a. Seção - 1a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 1301-000.425. em 11/11/2010).

Frise-se que o Acórdão 1301-000.425, acima citado, cujo voto é da lavra do ilustre Conselheiro Fazendário Paulo Jackson de Lucas, foi decidido à unanimidade e não foi objeto de Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ou seja, inexistente paradigma em sentido contrário nessa matéria.

Verifica-se também a existência de julgados antigos deste Conselho no sentido de afirmar que o arbitramento dos lucros é salvaguarda do crédito tributário, posto a serviço da Fazenda Pública, não podendo ser utilizado como instrumento de defesa do sujeito passivo para elidir ou reduzir o imposto apurado com base na escrituração. No entanto, tal Acórdão de nº 101-74.262, de 14 de abril de 1983, relatado pelo saudoso Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, tratava de situação fática completamente distinta na qual já havia sido anteriormente cancelada a exigência formalizada com base no lucro arbitrado, por haver comprovado a empresa a existência de escrituração comercial e, conseqüentemente, pleiteado a utilização do lucro real como base de cálculo. Para bem elucidar a problemática e o contexto desta decisão, transcrevem-se excertos do voto:

“(...) Sua pretensão [da recorrente] foi aceita porque a regra é que a incidência do imposto se faça sobre os resultados contidos na contabilidade da empresa, ainda que, para tanto, a fiscalização tenha de promover as glosas e as adições necessárias a ajustá-lo aos ditames da Lei fiscal. Não se vai, contudo, ao extremo de reconstituir a escrita do contribuinte, mas, desde que seja possível, preservá-la, não deve realmente a autoridade fiscal considerá-la imprestável e, desde logo, arbitrar-lhe os lucros.

A determinação pela administração da base de cálculo do imposto é um procedimento excepcional que a Lei estabelece como salvaguarda do crédito tributário, portanto, no interesse da Fazenda Pública e só pode ser utilizado nas hipóteses expressamente autorizadas (Decreto-Lei nº 1.648/78, arts. 7º e 8º).

Do exposto, infere-se que o fiscalizado, que esteja sujeito ao pagamento de imposto com base no lucro real, não pode invocar o arbitramento dos seus lucros, pois, se assim fosse, tornar-se-ia forma de evasão fiscal, com o desvirtuamento de suas finalidades. Ao invés de proteger o crédito tributário, seria instrumento para sua elisão. Qualquer interpretação nesse sentido implica redução ao absurdo e, como tal, deve ser afastada.

Se a Fazenda Pública conclui que a contabilidade da pessoa jurídica oferece condições para a tributação com base no lucro real, o contribuinte não pode opor-se à forma estabelecida por Lei” [grifos acrescidos].

Naqueles autos, além de haver prova pré-constituída da manutenção de escrituração comercial e fiscal a validar a tributação com base no lucro real, a contribuinte opôs dúvidas sobre a veracidade de sua escrituração simplesmente para obter o restabelecimento do lançamento original com base no lucro arbitrado, por lhe ser, afinal, mais favorável. Flagrante a manipulação pretendida dos dispositivos legais em favor de seus próprios interesses.

No presente caso, reitero que a manutenção da exigência de omissão de receitas, no âmbito da tributação do lucro real, implicaria a deturpação da base de cálculo do tributo, na medida em que se estaria tributando diretamente o valor da receita omitida, sem a consideração dos custos e despesas correspondentes, também não regularmente escriturados e declarados.

Portanto, em face da legislação em vigor, provada a imprestabilidade da escrituração para apuração do lucro real, a imputação de omissão de receitas somente se sustentaria sob as regras do lucro arbitrado, devendo ser canceladas as exigências por ter sido indevidamente mantida a opção da contribuinte pelo lucro real.

Cumpre então cancelar as exigências, inclusive do PIS e Cofins haja vista que no Arbitramento de Lucros tais contribuições devem ser apuradas no “regime cumulativo” sendo que os autos de infração tributaram as diferenças apuradas pelo “regime não cumulativo”.

Pis e Cofins Lançados de Ofício. Dedução na base de cálculo do IRPJ/CSLL.

Com a devida vênia, o nobre relator da decisão recorrida equivoca-se em suas premissas para não glosa essa dedução.

Isso porque o lançamento de ofício não implica em suspensão automática da exigibilidade do crédito tributário, que somente irá ocorrer se o contribuinte apresentar impugnação com fulcro no art. 15 do Decreto 70.235/1972.

Outrossim, a penalidade em razão de infrações à legislação tributária, aplicadas em lançamento de ofício são as multas proporcionais estabelecidas no art. 44 da Lei 9.430/1996, tal qual aplicado neste processo, jamais a majoração indevida dos tributos (IRPJ e CSLL).

Em verdade, não há qualquer dispositivo legal que vede essa dedutibilidade, ao contrário, o melhor entendimento da legislação é no sentido de que o autoridade-fiscal deve reconstituir o lucro líquido e o lucro real do contribuinte para apurar os tributos devidos. Nessa reconstituição devem ser consideradas as deduções (custos e despesas) verificadas pelo Fisco, não só pela observância do art. 142 do CTN, mas também pelo próprio princípio da lealdade da administração (tributária) para com os administrados (contribuintes).

Esclareço que não se trata de uma despesa com dedução condicional. Na hipótese de erros ou exonerações que impliquem no cancelamento do PIS e Cofins, sem a possibilidade de ajuste no IRPJ/CSLL, cabe ao contribuinte, após o trânsito em julgado, oferecer a tributação esse ganho. Do contrário estará sujeito a novo lançamento de ofício.

Neste sentido são várias as decisões deste Conselho, vejamos:

PIS e COFINS - BASE DE CÁLCULO - IRPJ – DEDUÇÃO. A apuração da base de cálculo do IRPJ, quando há omissão de receitas pelo contribuinte, será eleita de forma direta, pois a omissão é tributada como renda isolada. **Contudo, deve-se deduzir das referidas bases de cálculo os valores referentes a lançamentos de ofício das contribuições ao PIS e da COFINS e dos juros incidentes sobre tais contribuições, até a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL. Pelas mesmas razões é permitida a dedução da CSLL da base do cálculo de IRPJ para os anos-calendário de 1995 e 1996. 1ª. Conselho. Acórdão 108-09.526 - Grifei.**

A Câmara Superior de Recursos Fiscais apreciou a questão em vários julgados, dentre os quais: Acórdão CSRF/01-05.750 de 3/12/2007, CSRF/01-05.585 de 5/12/2006, CSRF/01-05.368 de 6/1/2005, CSRF/01-02.596 de 15/3/1998. Vejamos a ementas:

“IRPJ – DEDUÇÃO DA CSLL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ: Na ausência de proibição legal específica, o lucro real para ser correto deve ser reduzido por quaisquer rubricas que o afetam, independentemente da iniciativa de apuração partir da empresa ou do fisco. Até a edição da Lei nº 9.316/96 não havia norma que vedasse a referida dedução.” *Acórdão CSRF/01-05.750 de 3/12/2007.*

“IRPJ – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – DEDUÇÃO DE TRIBUTOS LANÇADOS – Correta a dedução de tributos, normalmente dedutíveis, no lançamento ex officio de outros tributos exigidos correlatamente, pois a natureza da obrigação não se desnatura por ser oriunda de ato de exigência do próprio fisco, sob pena de se tributar parcela não correspondente à base de cálculo.” *Acórdão CSRF/01-05.585 de 5/12/2006.*

Frise-se que em relação à CSLL há expressa vedação legal para que seja deduzida da base de cálculo do IRPJ (Lei 9.316/1996).

Concluo, pois, que o PIS e Cofins, lançados de ofício (na mesma ação fiscal), devem mesmo ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Multa de ofício Isolada concomitante com a multa proporcional.

Quanto a matéria em epígrafe, possuo entendimento sedimentado, no sentido da inaplicabilidade da multa de ofício isolada concomitante. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa elucida:

"MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual."

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado:

“ (...) No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de **falta de pagamento** ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”*

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I-- juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos

.....

*IV - isoladamente, no caso de **pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;***” (Grifei)

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e **35 da Lei nº 8.981**, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da

própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

(...)”

Reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas, mesmo após a vigência das alterações da Lei 11.488/2007.

Isso porque, é sabido que um dos fatores que levou a mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que a época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

“(…)”

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido**, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo 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;**

(...)” Grifei.

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto a impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual. Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir no parágrafo §1º, , excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência. Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é indevida.

Portanto, as multas de ofício isoladas, por falta de recolhimento das estimativas devem ser mesmo exoneradas.

Multa regulamentar por omissão de dados nos arquivos magnéticos

No Termo de Verificação (pagina 26), fl. 1971 dos autos, esse item da autuação traz a seguinte descrição: "A omissão deliberada dos arquivos de itens de notas fiscais de entrada e saída de mercadorias do ano-calendário de 2006, equivale à omissão de todas as operações relacionadas aos respectivos campos destinados aos itens nas notas fiscais, ensejando a aplicação do percentual de 5% sobre todos os seus valores. Vale dizer, o percentual deve ser aplicado sobre os valores totais de todas as notas fiscais emitidas pela empresa."

A penalidade foi mantida na decisão de 1a. instância pelos seguintes fundamentos:

"(...)

Pretende a impugnante diminuir a importância dos registros de itens que não foram fornecidos à fiscalização, asseverando que as informações do registro-mestre seriam suficientes, e que o relatório FA333 permitiria a consulta a dados individuais de notas fiscais.

É preciso esclarecer que a apresentação de arquivos digitais, em formato padronizado, objetiva viabilizar o manuseio de informações referentes à atividade da empresa, pela fiscalização, mediante o uso de técnicas computacionais. A profusão de dados armazenados por determinadas empresas torna praticamente inviável a atividade de auditoria manual. Por isso é que a legislação prevê que arquivos digitais sejam colocados à disposição do fisco, em formatos pré-definidos, obrigação esta que, se descumprida, sujeita o infrator às penas cabíveis, independentemente da intenção do agente, pois a lei não faz tal distinção.

No caso em análise, consta que a empresa deixou de apresentar arquivos de itens referentes a operações de entradas e saídas do ano-calendário de 2006. Os registros-mestre possuem valores totais, mas não possuem informações referentes a cada mercadoria objeto de uma nota fiscal, tais como classificação fiscal, preço e quantidade. Portanto, a ausência dessas informações impediria, por exemplo, a quantificação das entradas e saídas de determinada mercadoria, em determinado período, para fins de conferência do livro de registro de inventário.

Ante a existência de milhares de registros de itens, é de se concluir pela inviabilidade de realizar essa apuração manualmente, ou mediante consulta ao relatório FA333 de notas fiscais. Por outro lado, a empresa possui um sofisticado sistema informatizado de controle de suas operações, como ficou demonstrado pelas telas do sistema, cujas cópias constam dos autos. Deste modo, tinha plenas condições de produzir os arquivos solicitados, que, em verdade, são simples cópias de dados constantes em determinados arquivos digitais mantidos no sistema informatizado, que só a empresa pode identificar. Ao negar apresentar essas informações, deixou clara a intenção de obstaculizar a ação fiscal.

Evidenciando-se, assim, o descumprimento de obrigação acessória, é de se referendar a aplicação da multa prevista expressamente para essa infração.

"(...)"

Ocorre que tal qual alegou a Recorrente, nas páginas 8 e 11 do Termo de Verificação está registrado nas notas de rodapé ns. 5 e 6 que os arquivos apreendidos já continham um relatório (FA333) que permite consulta à listagem e a dados individuais de notas fiscais. Ora, se Fiscalização já estavam de posse dos arquivos de itens de notas fiscais não é cabível a aplicação da penalidade justamente pela Falta desses arquivos.

E mais, o arquivo mestre fornecido pela Recorrente apresenta informações que representam o suporte para os lançamentos contábeis: dados do emitente e destinatário, valores de mercadorias, frete, impostos, despesas acessórias e data de emissão. O arquivo de

itens traz informações operacionais das notas fiscais. Logo, pode afirmar que o arquivo mestre é o arquivo principal, necessário e suficiente para representar os lançamentos contábeis e fiscais da empresa.

Uma vez que os arquivos mestres fornecidos pela recorrente estavam em perfeita ordem, sem omissões ou incorreções final capazes de prejudicar a leitura e análise dos dados tributariamente relevantes para a Receita Federal e, principalmente, A Fiscalização pode apurar todos os dados que considerou relevante para lavratura dos autos de infração pelo Lucro real, revela-se completamente contraditória a aplicação da penalidade por falta de dados nos arquivos magnéticos.

Portanto, essa penalidade também deve ser cancelada.

Multa de ofício qualificada

No auto de infração exasperou-se a penalidade ao percentual de 150%.

No TVI (f. 1967 a 1971), a fiscalização fundamenta a qualificação da multa, da seguinte forma:

" (...)

85. Numa análise objetiva, é claro o enquadramento da omissão de receitas de vendas praticada, na definição de sonegação contida no art. 71 da Lei nº 4.502/64, pois que caracterizada uma ação de caráter doloso e que impediu ou retardou o **conhecimento** pelo Fisco da ocorrência do fato gerador.

86. Ficou absolutamente claro que, no período de 2003 a 2007, a empresa manifestamente empregou meios de manipular seus dados e registros comerciais, adequando a estrutura de seus sistemas informatizados à sua decisão de evitar a escrituração de parte de suas transações comerciais. Essa voluntariedade plena sobre sua conduta configura o dolo, pois que não há como negar que a SEGALAS agiu conscientemente de seus atos.

87. Assim, coube a fiscalização aplicar a multa qualificada prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96."

A penalidade mais gravosa foi mantida pela decisão de 1ª instância com base nos seguintes argumentos (fl. 2295):

"(...)

Conforme apreciação já feita, os registros digitais da empresa apontaram a existência de receitas omitidas da tributação, ao longo de cinco anos-calendário, em valores vultosos. Assim, o reiteramento da conduta e a expressividade dos valores corroboram o entendimento de que não se trata de ato involuntário, mas de conduta dolosa determinante de aplicação de multa qualificada.

Os elementos de prova trazidos pela fiscalização não foram infirmados pela impugnante e demonstram claramente a intenção deliberada de subtrair da escrituração receitas auferidas, não cabendo, por isso, cogitar da aplicação do benefício da dúvida."

Todavia a conclusão de que a empresa incorreu em omissão de receitas está calcada em fatos indiciários, inexistindo nos autos prova cabal desse prática, conforme reconhecido pela própria decisão recorrida(fl. 2282):

"(...)

Embora a impugnante sustente que não existem provas contundentes da existência da omissão de receitas, verdade é que se as provas apresentadas pela fiscalização, consideradas individualmente, possam ser tidas, pela impugnante, como inconclusivas, o mesmo não se pode dizer em relação ao conjunto de elementos de prova.

É que a comprovação material pode ser feita não somente pela apresentação de prova direta, por si só, concludente, mas também por meio de um conjunto de indícios ou provas indiretas, que se isoladamente nada provam, conjuntamente têm o condão de estabelecer a inequivocidade de uma situação de fato. Nestes casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.

Sobre o assunto, o tributarista Alberto Xavier assim se manifesta (in “Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Editora Forense, 1998, pág. 133):

Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção.

Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras de experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei: só que no caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto fazendo intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.

No caso em concreto, todos os elementos de prova e circunstâncias apontam para a mesma direção, ou seja, o conjunto probatório indica, sim, a existência de um sistema informatizado de controle de vendas não registradas na escrituração fiscal da empresa. De se ver. (...)"

Ora, se a autuação está calcada no conjunto dos indícios, inexistindo prova material direta da omissão de receitas, tal pouco qualquer conduta do contribuinte enquadrável nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964, então a multa de ofício deve ser reduzida ao percentual de 75%.

Consoante asseverado pela recorrente, as conclusões de "intenção deliberada" partiram de inferências pessoais e não servem para sustentar a aplicação de multa qualificada, que requer prova material dessa conduta.

A simples omissão de receita não justifica a exasperação da multa, conforme enunciado na Súmula nº 14 do CARF. Nessa linha de entendimento destaco o seguinte acórdão:

"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. — EXASPERAÇÃO. — A qualificação da penalidade pecuniária por ocorrido simples apuração de omissão no registro de receitas está pacificada no âmbito deste Conselho, e foi traduzida na Súmula nº 14: 'A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. ' (1º CC — 1ª Câmara — Ac. 101-95793 -18/10/2006)

No caso presente, a natureza ou as circunstâncias materiais do fato partem de suposições ou supostos "raciocínios lógicos", sem prova robusta dos fatos ou esforço dos agentes fiscais em buscar a verdade, logo, não se sustenta a aplicação da multa qualificada.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar as exigências do IRPJ e Reflexos, bem como das penalidades isoladas, inclusive multa regulamentar e multa qualificada.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno