



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

Processo n° 14120.000075/2009-85
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-00.935 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO. IRPJ E REFLEXOS
Recorrente BOI VERDE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

NULIDADE DO PROCESSO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ANÁLISE DO CASO CONCRETO. Não há que se falar em cerceamento de direito de defesa quando a fiscalização apura omissão de receitas e, diante da inércia do contribuinte, realiza os procedimentos adequados ao arbitramento dos lucros para exigência do IRPJ e CSLL. Igualmente, não há violação ao devido processo legal quando a fiscalização elabora demonstrativos precisos das receitas auferidas, extraindo-os do Livro de Registro de Saídas e, ao final, lavra auto de infração formalizando exigência demonstrada com todos os elementos de prova das irregularidades, bem como dos procedimentos adotados, permitindo o pleno exercício do direito de defesa.

OMISSÃO DE RECEITAS. A inexistência de escrita fiscal ou a diferença entre os valores escriturados na contabilidade da empresa e os valores declarados ao Fisco caracteriza omissão de receitas, sendo passível de lançamento de ofício.

IRPJ E CSLL. ARBITRAMENTO DO LUCRO. INEXISTÊNCIA DE ESCRITA FISCAL E CONTÁBIL. POSSIBILIDADE. Nos casos de inexistência de contabilidade regular da empresa ou nas situações em que esta deixa de registrar parte das operações comerciais ou da movimentação financeira, impõe-se o arbitramento do lucro, nos termos do artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995.

MULTA QUALIFICADA. CONTRIBUINTE QUE NÃO POSSUI ESCRITA FISCAL. NÃO ENTREGA DIPJ, DCTF e DACON. INEXISTÊNCIA DE INFORMAÇÕES FALSAS AO FISCO. INEXISTÊNCIA DE VALORES MOVIMENTADO EM NOME DE TERCEIROS. OMISSÃO RELEVANTE, MAS QUE NÃO CARACTERIZA ELEMENTO QUALIFICADOR DA MULTA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 14 DO CARF. Em matéria de multa

qualificada não se pode presumir que o contribuinte, ao não entregar DIPJ, DCTF ou DACTON e por não possuir livros fiscais estivesse agindo de forma premeditada com o propósito de sonegar tributo. Se estivéssemos diante de registros de escrita com um valor e de informações a menor na DIPJ, ou em outros documentos fiscais encaminhados à Receita, se poderia afirmar que existia a conduta premeditada com a finalidade de suprimir, ocultar ou retardar o pagamento de tributo. Porém, no caso dos autos a empresa autuada sequer possuía livros fiscais. Nunca encaminhou documento à Receita com informação falsa ou diversa daquela que deveria constar. Ademais, quanto à acusação de que o sujeito passivo assumiu o risco de produzir o resultado, tenho que a figura do dolo eventual, caracterizada pela situação em que o agente não almeja o resultado, mas prossegue agindo correndo o risco que este ocorra, não se aplica para qualificar o ilícito em matéria penal e nem para fins de qualificação da multa em matéria tributária.

ALEGAÇÃO DE CONFISCO. MATÉRIA DE ORDEM CONSTITUCIONAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 02 DO CARF. O Poder Judiciário pode deixar de aplicar lei que a considere inconstitucional. Esta prerrogativa, porém, não se estende aos órgãos da Administração. Neste sentido o disposto na Súmula nº 2 consolidando o entendimento de que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

SELIC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 4 DO CARF que assentou a jurisprudência de que “a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais”.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, e no mérito dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A Conselheira Albertina Silva Santos de Lima acompanhou pelas conclusões em relação à desqualificação da multa de ofício. O Conselheiro Antônio José Praga de Souza apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

BOI VERDE ALIMENTOS LTDA, já qualificada nos autos, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), recorre da decisão de primeira instância, que julgou procedente a exigência.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Trata-se de impugnação apresentada contra autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e de multa por falta de entrega de DIPJ, DCTF e DAFON, totalizando R\$ 26.745.321,70, tendo por fundamento normativo os artigos 532 e 537 do Regulamento do Imposto de Renda e demais dispositivos indicados nos autos de infração de fls. 155 a 182, 183 a 198, 199 a 215 e 216 a 232.

Os lançamentos tiverem por base a mesma circunstância fática, consubstanciada na omissão de receitas apurada pelo exame dos livros fiscais destinados ao registro de entrada e de saída de mercadorias e do livro Registro de Apuração de ICMS, o que rendeu ensejo ao arbitramento do lucro para o IRPJ e a CSLL e da apuração do PIS e da COFINS, na forma cumulativa.

O lançamento do tributo se fez ainda acompanhar da aplicação de multa qualificada.

A contribuinte, apresentou impugnação, arguindo nulidade por cerceamento do direito de defesa e por ofensa ao contraditório, já que, durante a fase de fiscalização, não lhe teria sido assegurado o direito de participar do procedimento investigatório, apresentando documentos e esclarecimentos pertinentes.

Haveria também, no entender da impugnante, nulidade motivada pelo uso indevido de presunções. O imposto de renda só pode incidir sobre a renda e não sobre presunção de renda ou de proventos. Apesar disso, a constituição do crédito foi lastreada na presunção de que a autuada não teria como comprovar as despesas relacionadas como dedutíveis. Por outro lado, não se pode considerar que simples movimentações decorrentes de venda da produção impliquem acréscimo patrimonial hábil a gerar a incidência do imposto, o qual se limita às hipóteses de acréscimo de patrimônio líquido. A impugnante não obteve acréscimo patrimonial, entretanto a Fiscalização supôs que toda a movimentação financeira não declarada deveria ser tomada como tal.

Alegou ainda obscuridade acerca dos critérios para a apuração do lucro arbitrado, acerca do qual não estariam presentes os pressupostos legais que o autorizam.

Quanto à multa isolada, sustentou o não cabimento, dada a inexistência de obrigação principal. Entende a impugnante que, sem prova da infração que lhe é imputada quanto aos tributos, não é possível aplicar essa espécie de penalidade.

No que diz respeito à CSLL, afirmou que a base de cálculo é o lucro líquido antes da provisão para o imposto de renda e que não se pode considerar que a ausência de alguns livros, por si só, autorize a concluir que o movimento de vendas seja tido como lucro tributável. Estariam, pois, ausentes os pressupostos para o arbitramento.

Também em relação ao PIS e à COFINS, disse a impugnante que a *simples movimentação das vendas da produção* não pode ser tida como receita bruta para fins de tributação. Disse não ter meios de provar que tais valores não correspondem

ao faturamento e sugeriu a hipótese de ter a impugnante operado, por exemplo, na intermediação de compra e venda de produtos, tendo assim movimentado expressivos valores que não corresponderiam ao faturamento. Ademais, afirmou não dispor de meios para provar que os valores apontados pela Fiscalização não correspondem ao faturamento.

Chamou a atenção para a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das duas contribuições.

A multa, por sua vez, teria efeito de confisco e a Constituição Federal vedaria, segundo a impugnante, a imposição de multa de caráter *sancionatório* (sic). Arguiu a inconstitucionalidade, por violar o princípio da isonomia e por mitigar o direito de defesa, da regra que concede redução da multa, no caso de pagamento ou parcelamento realizados dentro do prazo para impugnação e recurso.

Alegou a existência de *bis in idem* provocado pela cumulação de multa e juros, por representarem penalidades impostas em razão do mesmo fato.

Sobre os juros, afirmou a inaplicabilidade da taxa Selic, mercê da finalidade remuneratória a que está vinculada, sendo também desproporcional à infração do período. Ademais, os coeficientes aplicáveis estariam subordinados à decisão da Receita Federal, que os fixa em benefício próprio, sem observar os princípios da anterioridade e legalidade. Por fim, acrescentou que o limite máximo da taxa de juros é 1% ao mês, nos termos do art. 161, §1º, do Código Tributário Nacional – CTN.

Com esses fundamentos, pugnou pela nulidade dos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, e pela anulação da multa isolada. Sucessivamente, pediu a redução da multa para 5% do valor do imposto devido e a exclusão dos juros calculados pela taxa Selic, substituindo-se por juros calculados a 1% ao mês. Requereu, por fim, o direito de pagar a multa com redução de 50%.

A decisão recorrida está assim ementada:

FASE DE FISCALIZAÇÃO. AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. INAPLICABILIDADE. Na fase de fiscalização, por inexistir formalmente imputação de responsabilidade pela prática de ato ilícito, não se cogita de ampla defesa, nem de contraditório, que ficam postergados para o momento da impugnação, quando ao contribuinte se assegura o direito de alegar toda matéria de defesa que lhe parecer cabível.

BASE DE CÁLCULO. INEXISTÊNCIA DE ESCRITA FISCAL E CONTÁBIL. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E COMERCIAIS. ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE. Não existindo escrita fiscal e contábil e não sendo apresentados os documentos fiscais e comerciais é cabível o arbitramento do lucro para fins de tributação.

JUROS SELIC. APLICABILIDADE. É cabível a utilização da taxa Selic para cálculo dos juros de mora, dada a existência de previsão legal.

MULTA. VEDAÇÃO AO CONFISCO. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE. É vedado ao órgão administrativo o exame da razoabilidade da lei e de eventuais ofensas pela norma legal a princípios constitucionais, inclusive aquele que veda o tributo confiscatório.

BASE DE CÁLCULO. INEXISTÊNCIA DE ESCRITA FISCAL E CONTÁBIL. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E COMERCIAIS. ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE. Não existindo escrita fiscal e contábil e não sendo apresentados os documentos fiscais e comerciais é cabível o arbitramento do lucro para fins de tributação.

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO MENSAL. LIVRO REGISTRO DE SAÍDA DE MERCADORIAS. A incidência da COFINS recai sobre o faturamento mensal, que, na ausência de escrita fiscal e comercial e dos respectivos documentos, pode ser apurado mediante exame do livro Registro de Saída de Mercadorias, tratando-se de empresa comercial.

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO MENSAL. LIVRO REGISTRO DE SAÍDA DE MERCADORIAS. A incidência do PIS recai sobre o faturamento mensal, que, na ausência de escrita fiscal e comercial e dos respectivos documentos, pode ser apurado mediante exame do livro Registro de Saída de Mercadorias, tratando-se de empresa comercial.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões da decisão de 1ª instância, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento concluindo nos seguintes termos (*verbis*):

138. Diante do exposto requer seja recebido e processado o presente recurso para que seja declarada a nulidade do auto de infração considerando-se que houve cerceamento de defesa do Recorrente e o fato de que o fiscal baseia-se em meras presunções para fundamentar a autuação;

139. Não sendo a nulidade do auto de infração reconhecida, o que não se espera, requer seja declarado totalmente improcedente, com base nos argumentos acima expendidos, reconhecendo-se a não incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, COFINS, PIS e CSLL, já que não ocorreu fato de gerador previsto em lei.

140. Em paralelo, requer a anulação da multa isolada ante a inexistência de descumprimento de obrigação tributária.

141. Caso assim não se entenda, requer seja julgado procedente o recurso para fins de reduzir a multa aplicada ao Recorrente, com base no princípio da proporcionalidade e em respeito ao art. 150, inc. IV da CF/88, para 5% (cinco por cento) sobre o valor do imposto eventualmente devido.

142. Superado o pedido anterior requer seja declarada a nulidade da gradação da multa imposta por haver afronta As garantias constitucionais, princípio do solvet et repet, concedendo-se a redução de 50%, mesmo sendo discutido o auto de infração em última instância administrativa e/ou judicial.

143. Acaso mantida a multa e juros moratórios, seja determinada a substituição da aplicação da taxa SELIC pela incidência de correção monetária e juros de mora de 1% ao mês.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

Do confronto das datas especificadas no AR de fl. 335 e no protocolo fl. 338, extrai-se que o recurso é tempestivo. Foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

Do arbitramento do lucro referente ao IRPJ e CSLL

Ao examinar casos em que a autoridade fiscal arbitrou o lucro ou situações em que deixou de arbitrar, em acórdãos de minha relatoria, externei o seguinte entendimento:

CONTABILIDADE QUE NÃO REGISTRA A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA OU A MAIOR PARTE DAS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA EMPRESA. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. ARBITRAMENTO DO LUCRO. EXIGÊNCIA LEGAL. REALIZADAS PELA EMPRESA. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. ARBITRAMENTO DO LUCRO. EXIGÊNCIA LEGAL.

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. Assim verificado quem 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 (acórdão 1402-00.728, julgado em 29 de setembro de 2011, vencida a conselheira Albertina que cancelava integralmente a exigência).

LUCRO ARBITRADO. REVENDA DE MERCADORIAS.

A base de cálculo do IRPJ, no caso do lucro arbitrado, na atividade de revenda de mercadorias, é constituída pela aplicação do percentual de 9,6% sobre a receita bruta trimestral conhecida.

Recurso de ofício negado. (acórdão 1402-00357, julgado em 16-12-2010).

Ao fundamentar o primeiro acórdão antes referido destaquei entendimento que ainda mantenho, no seguinte sentido:

“O artigo 47, II da Lei nº 8.981, de 1997, determina que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

Entende-se por contabilidade na forma da lei aquela que registra a receita de forma integral e não somente parte das operações comerciais e transações bancárias.

No caso dos autos, a apuração feita pela autoridade fiscal demonstrou que a recorrente teve omissões em montante maior do que as receitas registradas. Tal fato demonstra 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, que nestas situações determinam que o lucro deve ser arbitrado.

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. Constatado irregularidade que não identifica as efetivas operações da empresa, a autoridade fiscal, mesmo para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, deve arbitrar o lucro.

O artigo 24¹ da Lei nº 9.249, de 1996, deve ser aplicado em conjunto com o artigo 47² da Lei nº 8.981, de 1995. Nos casos em que a contabilidade da empresa apresentar deficiência ao ponto de registrar menos da metade das operações, deverá a autoridade fiscal proceder o arbitramento do lucro. Não é regular a contabilidade que deixa de registrar a maior parte das transações realizadas pelo contribuinte. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar o comando 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.”

¹ Art. 24. 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.

§ 1º. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada ao parágrafo pela Lei nº 11.941, de 27.05.2009, DOU 28.05.2009, conversão da Medida Provisória nº 449, de 03.12.2008, DOU 04.12.2008).

² Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, 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 evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

No caso concreto, conforme asseverado na decisão recorrida, a ação fiscal teve início formal com o termo de fl. 45, relativa aos anos de 2005 a 2007, período em que a recorrente estava absolutamente omissa perante à Receita Federal do Brasil.

Em atendimento à diligência acima referida, em 08/01/2009, foram apresentados livros fiscais exigidos pela legislação do ICMS e cópia do contrato social e alterações (fl. 47).

Na mesma data, entretanto, a impugnante afirmou não possuir Livro-Diário, Razão, e o Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur (fl. 48). Afirmou também não ter apresentado DCTF e DACON dos anos de 2005 a 2007, nem possuir balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício.

Em 18/02/2009, nova intimação (fls. 78 e 79) foi feita requisitando a entrega de DIPJ, DCTF e DACON dos períodos em que havia omissão da impugnante. A empresa peticionou reafirmando a situação fática já conhecida, ou seja, que não havia apresentado DIPJ para 2006 e 2007 e tampouco DCTF e DACON para 2005, 2006 e 2007 (fl. 80).

Apesar disso, a Fiscalização, em 26/03/2009, mais uma vez intimou a impugnante a apresentar os Livros Diário, Razão, Caixa e Lalur e as demonstrações contábeis (fl. 81), mas não obteve êxito.

Assim, em face da inércia da contribuinte, a alternativa foi o arbitramento da base de cálculo, que no caso foi realizada com suporte na receita bruta extraída dos livros Registro de Saída de Mercadorias e de Apuração de ICMS.

O fato que autoriza o arbitramento do lucro (*tanto para o IRPJ quanto para a CSLL*) está na falta de apresentação dos livros comerciais, do Livro de Apuração do Lucro Real e dos documentos fiscais e contábeis, tendo por fundamento legal os incisos I, II, III e VII do art. 47 da Lei nº 8.981/1995, anteriormente referido.

Nos casos em que a pessoa jurídica tem por objeto o comércio, importação e exportação de mercadorias, tem-se que o Livro de Registro de Saída de Mercadorias revela as operações comerciais realizadas por esta. Neste sentido, irretocável a decisão do acórdão recorrido, no seguinte sentido:

“(…) o exercício dessas atividades econômicas implica operações de circulação de mercadoria, situadas no campo de incidência do ICMS, que impõem a emissão de notas fiscais e o subseqüente registro nos livros de Saída de Mercadoria. Logo, é fácil perceber que as receitas da atividade, com pequenas variações, se traduzem nos números registrados naquele livro fiscal. Assim, na ausência de outros documentos, os dados registrados nos livros de Saída de Mercadorias servem como prova da receita auferida no período, restando ao contribuinte o ônus de demonstrar o contrário.

Diga-se, a propósito, que é totalmente infundada a alegação de que as operações registradas nos livros fiscais poderiam refletir intermediação na compra e venda de gado. Intermediação é prestação de serviços e, como tal, não enseja para o prestador nenhum registro nos livros de ICMS. Se houve efetivamente intermediação, duas conclusões se podem extrair: a) as receitas daí decorrentes não foram incluídas no lançamento, o que favoreceu a impugnante; e b) foram

praticados irregularmente negócios estranhos ao objeto consignado no contrato social. Nenhuma das duas situações, porém, invalida o lançamento.

Convém frisar, quanto à CSLL, que, de acordo com o art. 55 da Lei nº 8.981, a essa contribuição aplicam-se as mesmas hipóteses e pressupostos de arbitramento de base de cálculo previstos para o IRPJ.

*Por último, e para que não passe em branco a alegação da impugnante de que o movimento de mercadorias vendidas não se caracteriza como acréscimo patrimonial tributável, é preciso dizer que a tributação do IRPJ e da CSLL não recaiu sobre a receita ou o movimento financeiro. A receita bruta foi o ponto de partida para a apuração do lucro, mas com ele não se confunde. Sobre a receita bruta foram aplicados os coeficientes definidos pela lei, que no caso do IRPJ é 9,6% e da CSLL é 12%, para encontrar o lucro tributável. **Vale dizer, para o IRPJ, de toda a receita apurada, apenas 9,6% se consideram como lucro, a parte restante (90,4% da receita) a lei presume como sendo despesas e custos. A CSLL recai sobre 12% da receita bruta, considerando-se como custos e despesas o montante correspondente a 88%.***

(Grifei)

Da análise dos autos e dos fundamentos acima expostos, concluo que não há qualquer reparo a ser feito no procedimento fiscal, que se pautou de forma adequada quanto à situação em comento, qual seja: verificou a omissão, intimou o contribuinte a prestar esclarecimentos e regularizar suas declarações. Diante da inércia arbitrou o lucro e exigiu os tributos devidos.

Da alegação de nulidade

A recorrente reitera a alegação de nulidade por cerceamento do direito de defesa e ofensa ao contraditório, sob o argumento de que durante a fase de fiscalização não lhe teria sido assegurado o direito de acompanhar os trabalhos, apresentando documentos e esclarecimentos pertinentes. Todavia, conforme visto, essa alegação é absolutamente impertinente ao caso e não coaduna com a verdade dos fatos.

Mais a mais, salvo nos casos de omissão caracterizada por depósito bancário em que a lei exige a intimação prévia do sujeito passivo para apresentar comprovar a origem, nos demais casos o exercício do direito de defesa inicia-se após a autuação. Nesta linha, encontram-se corretas as ponderações da decisão recorrida, a seguir transcritas e que agrego como razões de decidir, quanto a não violação do direito de defesa:

“Só se pode falar em defesa depois que se tenha formalmente uma acusação ou depois de imputada a alguém a responsabilidade por um fato. Antes disso, não há propriamente de quem se defender. Na fase de fiscalização, o que se tem é investigação e busca dos fatos; nada, pois, que enseje a necessidade ou o cabimento de defesa, a qual é garantida de forma ampla, quando da impugnação, se, após a fase fiscalizatória, houver lançamento de crédito tributário.

O direito à defesa e ao contraditório, sem nenhum prejuízo ao contribuinte, pode ser exercido no momento da impugnação; e, como se sabe, sem prejuízo não há nulidade. No caso dos autos, aliás, com mais razão essa máxima se aplica. É que a impugnante, no curso da fiscalização, foi mais de uma vez intimada a trazer livros e documentos contábeis, mas não atendeu, ao argumento de que não possuía nem os livros, nem os documentos.”

Portanto, não há mesmo como acolher a alegação de que fora suprimida a possibilidade de apresentar documentos e esclarecimentos na fase precedente. Além disso, as provas das alegações da contribuinte poderiam ser apresentadas tanto na fase impugnatória quanto na recursal, o que não foi feito.

Pis e Cofins

Conforme esclarecido na decisão recorrida, os lançamentos dos créditos relativos ao PIS e à Cofins tiveram por base as mesmas circunstâncias fáticas e os mesmos elementos de prova considerados nos lançamentos do IRPJ e da CSLL, exceto quanto ao arbitramento, que para aquelas duas contribuições não foi preciso fazer, já que a base de cálculo de ambas é o próprio faturamento mensal, extraído dos livros fiscais destinados ao registro de saídas de mercadorias.

Reitere-se que não há que se falar de inconstitucionalidade da ampliação das bases de cálculo de ambas as contribuições, trata-se de matéria que não guarda nenhuma pertinência com os autos de infração, cuja exigência se deu apenas sobre o faturamento.

Da multa de ofício

Em relação à multa de ofício, arguiu a recorrente caráter confiscatório e ofensa ao princípio da razoabilidade, requerendo redução para o percentual de 5%. Sustentou a impossibilidade de exigir-se multa de caráter sancionatório, bem como de exigir-se multa isolada quando não ficar caracterizada existência de obrigação de pagar o tributo. Alegou a existência de *bis in idem*, dada a exigência concomitante com os juros e pleiteou redução da multa de 50%.

Ao tratar das multas devidas em caso de infração fiscal, o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, DOU 15.06.2007 - Ed. Extra, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22.01.2007, DOU 22.01.2007 - Ed. Extra), assim disciplina a matéria:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, DOU 15.06.2007 - Ed. Extra, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22.01.2007, DOU 22.01.2007 - Ed. Extra)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada ao inciso pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, DOU 15.06.2007 - Ed. Extra, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22.01.2007, DOU 22.01.2007 - Ed. Extra)

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. (Redação dada ao inciso pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, DOU 15.06.2007 - Ed. Extra, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22.01.2007, DOU 22.01.2007 - Ed. Extra)

§ 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. (Redação dada ao inciso pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, DOU 15.06.2007 - Ed. Extra, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22.01.2007, DOU 22.01.2007 - Ed. Extra)

§ 2º. Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (NR) (Redação dada ao parágrafo pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, DOU 15.06.2007 - Ed. Extra, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22.01.2007, DOU 22.01.2007 - Ed. Extra)

§ 4º. As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Quanto ao argumento de que os percentuais das multas fixadas nos dispositivos acima não podem ser aplicadas por possuírem efeitos confiscatórios, entendo que o Poder Judiciário pode deixar de aplicar lei que a considere inconstitucional. Porém, tal possibilidade não se estende aos órgãos de jurisdição administrativa. Neste sentido tem-se a Súmula nº 02 do CARF.

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

Da multa qualificada

No que diz respeito à multa qualificada a situação diz respeito à análise de cada caso concreto. Podem haver situações em que os motivos e explicações para a não entrega de DIPJ, DCTF e DACON, por dois ou três anos consecutivos, não caracterizam situação que justifica a qualificação da multa. Outras, porém, podem caracterizar hipótese que requer a qualificação da multa. Destaco, ainda, que à luz da Súmula 14 do CARF, “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.”

Igualmente, o valor da omissão não é fato para, por si só, determinar a qualificação da multa. Para tal há que se investigar o grau de consciência do contribuinte em relação a sua conduta. Se uma empresa entender, por exemplo, que determinado tributo tem alíquota zero e a autoridade fiscal concluir de forma diversa, independentemente do valor da exigência do crédito tributário, não se pode dizer que houve conduta premeditada com a finalidade de ocultar, reduzir, suprimir ou retardar o pagamento do imposto.

A autoridade fiscal qualificou a multa sob o seguinte fundamento:

(...)O contribuinte não apresentou a "Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ" dos anos-calendário de 2006 e 2007, também não apresentou as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF e o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DACON dos anos de 2006 e 2007.

...

Em contra-partida, os trabalhos fiscais apuraram vendas de produção do estabelecimento nos montantes anuais de R\$ 13.296.312,65; R\$ 49.233.861,39 e de R\$ 59.814.085,00 nos anos de 2005 (4^o. Trimestre), 2006 e 2007, respectivamente. Doc. 147 a 149.

...

As três declarações instituídas pela Receita Federal (DIPJ, DCTF e DACON) o contribuinte se omitiu sistematicamente em declará-las, ocultando seu movimento econômico e seus débitos tributários, muito embora, tenha tido uma expressiva movimentação econômica e ter gerado milhares de reais de crédito tributário para serem recolhidos aos cofres públicos.

...

A omissão de expressiva e vultuosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal.

“O contribuinte tinha consciência da conduta adotada, agiu de forma reiterada por longo período, querendo almejar o resultado desejado ou, ao menos, assumiu os riscos de produzi-los.

A prática sistemática adotada durante anos consecutivos forma o elemento subjetivo da conduta dolosa. Tal situação fática se insere perfeitamente ao tipo previsto no art. 71, inciso I, da Lei 4.502/1964. (Grifei)”

Em matéria de multa qualificada não se pode presumir que o contribuinte, ao não entregar DIPJ, DCTF ou DACON e por não possuir livros fiscais estivesse agindo de forma premeditada com o propósito de sonegar tributo. Se estivéssemos diante de registros de escrita com um valor e de informações a menor na DIPJ, ou em outros documentos fiscais encaminhados à Receita, se poderia afirmar que existia a conduta premeditada com a finalidade de suprimir, ocultar ou retardar o pagamento de tributo. Porém, no caso dos autos a empresa atuada sequer possuía livros fiscais. Nunca encaminhou documento à Receita com informação falsa ou diversa daquela que deveria constar.

Quanto à acusação de que a multa deve ser qualificada porque o sujeito passivo assumiu o risco de produzir o resultado, observo que o dolo eventual, em matéria é elemento para caracterizar a infração, mas não para qualificar o ilícito cometido o sujeito passivo.

O caso concreto, em relação à multa qualificada, revela situação de simples omissão, incidindo as disposições da Súmula nº 14 do Carf e dos preceitos constantes no art. 112, II e IV, do CTN.

Da multa pela falta de apresentação de DIPJ, DCTF E DACON

No que concerne às multas regulamentares por falta de apresentação de DIPJ, DCTF e DACON, cujos demonstrativos encontram-se às fls. 173 e 174, atingindo o montante de 2.892.382,36, o artigo 7º. da Lei 10.426/2002, com redação dada pela Lei 11.051/2004, assim dispõe:

Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 29.12.2004, DOU 30.12.2004)

I - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º;

II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na DIRF, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada ao inciso pela Lei nº 11.051, de 29.12.2004, DOU 30.12.2004)

No caso concreto, verifiquei os cálculos apresentados pela autoridade fiscal e não encontrei incorreções, razão pela qual os mantenho.

Da taxa Selic

A aplicação da taxa Selic, em relação ao valor devido, no cálculo dos juros de mora, está prevista no artigo 61, § 3º da Lei 9.430 de 1996 e deve ser mantida. Nesse sentido dispõe a Súmula nº 4 do CARF:

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

Finalmente, se deve afastar a alegação de *bis in idem*, caracterizado, segundo a impugnante, pela exigência concomitante da multa e dos juros. Isso porque, embora exigidos cumulativamente, cada qual tem fato gerador e finalidade distintos. A multa tem por fato gerador uma infração e por finalidade punir. Os juros têm por fato gerador a ausência do pagamento no prazo legal.

Conclusão

Isso posto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, dar parcial provimento para reduzir à multa ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Declaração de Voto

Conselheiro Antônio José Praga de Souza

A presente declaração de voto tem por finalidade registrar meu posicionamento quanto a inaplicabilidade da multa de ofício qualificada no presente caso.

Nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64, já transcrito neste acórdão, a prática de fraude pressupõe o dolo.

Entende-se por dolo a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos (materiais) da conduta que se adjetiva como dolosa. O dolo é “*saber e querer a realização da conduta*” e exige a consciência da ilicitude.

Observa-se que nos recentes julgamentos deste Conselho tem prevalecido considerar-se a ocorrência de fraude em procedimentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quanto apresentadas reiteradamente).

No caso presente, não há registros de documentos inidôneos, empresas fictas, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza, muito menos declarações eivadas de falsidade. Noutro diapasão todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes.

O que se verifica são infrações e irregularidades diversas que convergem ao entendimento de que realmente o contribuinte buscava evadir-se da tributação, mas repito em nenhuma delas há carga dolosa, seja para ocultar ao fisco o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores, seja para modificar suas características. Tanto é assim que os valores tributados foram apurados nos próprios livros fiscais do contribuinte.

Frise-se que a falta de apresentação das declarações não se confunde com a prática dolosa de apresentar essas mesmos documentos com valores zerados ou sistematicamente menores que os reais. A omissão, por si só, não caracteriza a fraude. É certo que o contribuinte tinha conhecimento de que estava em débito com a Receita Federal, mas repito, não praticou atos dolosos tendentes a impedir o conhecimento da administração tributária.

Diante do exposto, confirmo meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, tão somente para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza