ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16045.000007/2010-25

CÓPIA

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

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 16045.000007/2010-25 |
| **Recurso nº** | Voluntário |
| **Acórdão nº** | **1401-000.799 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** |
| **Sessão de** | 10 de maio de 2012 |
| **Matéria** | IRPJ |
| **Recorrente** | SUL VALE C E DIST PROD DE HIGIENE BUCAL |
| **Recorrida** | FAZENDA NACIONAL |

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

Nulidade. MPF. Lançamentos Reflexos.

Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Omissão de Receitas. DIPJ/Dacon/DCTF em branco.

A falta de informação acerca das bases de cálculo apuradas nas DIPJ e Dacon, apresentadas em branco, configura omissão, reiterada e sistemática, de todas receitas auferidas, em expressivos valores, conduta confirmada pela apresentação das DCTF também em branco, em relação a todos os fatos geradores ocorridos no período fiscalizado.

Bonificações. A mera alegação de inclusão de "bonificações" nas bases de cálculo, não devidamente esclarecidas e comprovadas as operações assim denominadas pela Impugnante, não servem para contraditar a exigência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Multa Qualificada. Sonegação.

A conduta reiterada e sistemática de omissão de receitas caracteriza a sonegação, definida como a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

*Bis in idem.* Coeficiente de Arbitramento e Multa Qualificada, O arbitramento não possui caráter de penalidade, mas é simples meio de apuração do lucro, quando a contribuinte deixa de apresentar a escrituração necessária a validar a base de cálculo adotada pela empresa.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Multa Qualificada. Sanção Administrativa e Patrimonial. Inaplicabilidade das Normas e Princípios do Direito Penal.

As normas e princípios do direito penal, relativas a excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali cominadas, não são aplicáveis às sanções administrativas de caráter exclusivamente patrimonial, previstas no âmbito do direito tributário, ainda que fundamentadas em condutas qualificadas pelo dolo.

Constitucionalidade de Lei. Competência do Órgão Administrativo de Julgamento.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Decadência. Dolo. Fraude. Simulação.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Parcelamento da Lei n° 11.941/2009. Efeitos.

Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A mera opção pelo parcelamento da Lei n° 11.941, de 2009, comprovada pelo recibo de pedido de parcelamento, datado de 30/11/2009, não tem o efeito de afastar a constituição de ofício dos créditos tributários devidos, com a aplicação da multa incidente sobre o lançamento de ofício.

Para definição da parcela não controvertida da presente exigência, passível de a ser incluída no parcelamento, deveria o contribuinte ter apresentado a DCTF retificadora até o dia 30 de novembro de 2009, o que não foi providenciado.

Em relação aos débitos com exigibilidade suspensa, como a opção pelo parcelamento importa confissão irrevogável e irretratável dos débitos, deveria o sujeito passivo ter desistido, expressamente e de forma irrevogável, da impugnação e, cumulativamente, renunciado a quaisquer

alegações de direito sobre as quais se fundavam os processos administrativos, até 30 (trinta) dias após o prazo final previsto para efetuar o pagamento à vista ou opção pelos parcelamentos de débitos. Os prazos para desistência de impugnação ou recurso administrativos teriam sido prorrogados para 28 de fevereiro de 2010.

Somente seria considerada a desistência parcial de impugnação e de recurso administrativos interpostos, se o débito objeto de desistência fosse passível de distinção dos demais débitos discutidos no processo administrativo.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

*Assinado digitalmente*

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Assinado digitalmente*

Maurício Pereira Faro – Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias, Alexandre Antônio Alkmin Teixeira, Antônio Bezerra Neto, Mauricio Pereira Faro e Eduardo Martins Neiva Monteiro.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração dos tributos e contribuições integrantes do simples, por bem narrar a situação dos autos, adoto o relatório elaborado pelo órgão julgador *a quo:*

> *Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas -IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, e das Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, lavrados em 26/01/2010, pelo Serviço de Fiscalização - Sefis da DRF Taubaté/SP, para constituir o crédito tributário no montante de R$ 7.791.587,96,incluídos o principal, a multa de ofício de 150% e os juros de mora devidos até a data da lavratura, tendo em conta as irregularidades apuradas, nos anos-calendário 2004, 2005 e 2006, e assim descritas no Relatório Fiscal de fls. 155/160, parte integrante da peça acusatória:*
>
> *No exercício das funções de AFRFB e no curso da fiscalização de IRPJ, que procedi na empresa acima, objeto do MPF n. 2009-00026-7, nos anos calendários de 2004, 2005 e 2006, constatei:*
>
> *A fiscalizada embora tenha feito opção para apurar os resultados obtidos na sua empresa pelo Lucro Real e entregue as DIPJ nas épocas próprias dos mencionados anos calendários, apresentou-as totalmente em branco, fls. 29/23.*
>
> *Motivo: Não efetuou nenhum dos recolhimentos mensais e/ou trimestrais, muito embora apresentasse receita tributável de vendas em todos os meses dos anos fiscalizados, conforme veremos no decorrer do Relatório Fiscal.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Intimada a apresentar os Livros Comerciais, ou seja: DIÁRIO, RAZÃO, LALUR e INVENTÁRIO DE MERCADORIAS, respondeu através de seu procurador devidamente constituído, em forma de declaração, o que segue:*

*"[...] DECLARA que por motivos de força maior verificou não ser possível realizar escrituração comercial referentes anos calendários de 2004, 2005 e 2006 [...]" fls. 5.*

*Vê-se claramente que a fiscalizada sempre teve o seu funcionamento normal, com vultosas receitas, mas em compensação não tem livros comerciais escriturados, não apurou balanço de suspensão, não apresentou DCTF, sendo que a única coisa em que apresentou nesses períodos foram as DIPJ, como dito anteriormente em branco.*

*Novamente foi intimada, fls. 6/7, desta feita a apresentar relação dos bens constantes do seu Ativo Permanente: Imóveis, Máquinas e Equipamentos, Móveis e Utensílios e Veículos.*

*Em resposta, fls. 8/16, apresentou um rói de máquinas e equipamentos, onde a empresa relacionou possuir: 1 (uma) impressora epson, 3 (três) microcomputadores , (dois) carrinhos hidráulicos: empilhadeira, prateleira porta paletts, 3 (três) carros hidráulicos porta paletts, 2 (duas) empilhadeiras manuais e finalmente um automóvel da marca GM/Celta Life 2P, ano 2005,* ***e só!***

*Pasmem tudo que foi descrito acima, à exceção do veículo, os demais são locados, portanto, a empresa não tem absolutamente nada a apresentar em seu patrimônio, para responder por sua omissão que por sinal não é de pequena monta! ...*

*Percebe-se claramente que deixar de pagar imposto, omitir informações pro Fisco, tornou-se uma rotina lucrativa e desleal para a fiscalizada que nunca procurou os órgãos fazendários para tentar uma negociação parcelada, haja vista que o Estado Brasileiro sempre procurou facilitar a vida do contribuinte, concedendo verdadeiras benesses através do PAES, REFIS I, REF1S II, e outros tantos e a empresa jamais se interessou em regularizar sua situação.*

*Se não bastasse o seu quadro societário é composto por uma empresa estrangeira que tem sede no Uruguai, (Paraíso Fiscal) de nome ENDOMAX SOCIEDAD ANÔNIMA, detentora de 99% do capital social, e a outra sócia minoritária, pessoa física que é brasileira de nome LÍVIA ZIMERMANN DE ARAUJO DURIGAN, com o restante 1% na composição da Sociedade. Lembrando que*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Lívia Zimermann é a atual representante e Presidente da ENDOMAX, fls. 126/136.*

*Posteriormente a empresa foi novamente intimada a apresentar seus Livros Comerciais, devidamente escriturados inclusive com a transcrição do Balanço Patrimonial dos anos de 2004, 2005 e 2006, fls. 17/18.*

*Em resposta alegou não possuir e declarou por escrito, não haver possibilidade de efetuar sua escrituração contábil, tampouco levantar balanço patrimonial.*

*No mesmo Termo de Constatação e Intimação Fiscal, foi concedido o prazo legal previsto no PAF (Processo Administrativo Fiscal), para que a empresa CONTESTE as receitas apuradas, que foram levantadas através dos Livros Fiscais apresentados, fls. 139/146.*

*Em resposta, o seu Procurador, informou que reconhece as receitas apuradas e levantadas através dos Livros Fiscais que ora lhe apresentamos, conforme consta das planilhas a ela anexadas, fls. 147/148.*

*Da aplicação da multa qualificada*

*Em todo período fiscalizado, constatou-se a vontade deliberada em desviar da tributação, além disso, a fiscalizada omitiu todas as informações anuais ao Fisco e quando entregou estava totalmente zerada. Aliado a tudo isso, existe o fato de que a empresa não ter apresentado DCTF, o que leva a uma conduta reiterada no decorrer dos anos fiscalizados, que compõe um quadro que evidencia a existência de uma atitude de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária. da ocorrência do fato gerador dos tributos e contribuições, revelando o intuito doloso do contribuinte.*

*Lembre-se que o dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Código Penal (Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940), onde reza que o crime doloso é aquele em que: "[...] o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo ".*

*Como se vê, a lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza ou deixa de realizar a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes.*

*Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade, são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).*

*Como v i s t o , no caso que se a p r e s e n t a , a q u a l i f i c a ç ã o da m u l ta de o f í c i o j u s t i f i c a - s e pela vontade e x p l í c i t a do c o n t r i b u i n t e em i m p e d i r que o f i s c o tomasse c o n h e c i m e n t o da e x i s t ê n c i a de v u l t o s os v a l o r e s t r i b u t á v e i s , no d e c o r r e r nos anos c a l e n d á r i o s.*

*Por tudo isso entendemos s.m.j., ter Ficado caracterizada a figura de SONEGAÇÃO, conforme definido no art. 71 da Lei n. 4.502/64, haja vista a empresa haver prestado informação inverídica ao fisco, com evidente intuito de omitir suas receitas de vendas , bem como, em tese, a figura de crime contra a ordem tributária,conforme definido nos arts. I o . e 2o . da Lei n. 8.137/90.*

*E para constar lavro o presente Relatório Fiscal em três vias de igual teor, que fará parte integrante do Auto de Infração, juntamente com os documentos relacionados, dos quais a Fiscalizada tomou ciência e recebeu cópias.*

*Cientificada dos lançamentos, em 29/01/2010, na pessoa de seu procurador, Sr. Gilson Batista Tavares Júnior (cf. instrumento de procuração de fls. 03), a contribuinte, por intermédio de seu advogado e bastante procurador, Sr. Carlos Alberto Paluan (cf. instrumentos de mandato de fls. 235), protocolizou a impugnação de fls. 215/234, em 26/02/2010, alegando em sua defesa as seguintes razões de fato e de direito.*

*Afirma a existência de dificuldades operacionais e financeiras, nos anos de 2004 a 2006, tendo optado a empresa por proceder ao pagamento de salários e fornecedores, em detrimento do pagamento dos tributos devidos, sem qualquer intenção de sonegação de informações ou de tributos, "[...] até porque se quisesse fazê-lo declararia valor menor e não em branco o que demonstra somente por isto boa-fé e, tanto sendo assim que, quando da ocasião de fiscalização não houve qualquer embaraço, tendo podido o Sr. Auditor proceder integralmente ao seu trabalho com o fornecimento de tudo que seria possível e estivesse ao alcance da Impugnante para atendê-lo ".*

*Nas preliminares, requer a nulidade das autuações de CSLL, PIS e Cofins até novembro de 2005, por ter sido aberta a fiscalização tão-somente para a verificação do IRPJ, conforme Mandado de Procedimento Fiscal - MPF. Em suas palavras:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*"5. Inicialmente, a questão tributária de fiscalização dos tributos CSLL, PIS e Cofins somente são válidos a partir do ano-calendário de 2006. E que a abertura de fiscalização se deu nos termos do artigo 7o, inciso I do Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972 e em conformidade com o art. 9o da referida Lei e, o direito neste caso se aplica à época, sendo que na ocasião não era permitido estender a outros tributos a referida fiscalização. Referido artigo foi alterado pela Lei n°* 11.196 *de 21/11/2005 que incluiu o parágrafo primeiro que autorizou a proceder a lançamentos de outros tributos se verificados que dependem dos mesmos elementos de prova. Confira-se o caput do referido artigo e o parágrafo introduzido:*

*Art. 9° A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei n° 11.941, de 2009)*

*§ Io Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.*

*Afirma, também, preliminarmente, a decadência e, conseqüentemente, a extinção dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos antes de 29/01/2005, nos termos do §4° do art. 150 do CTN. Noutra linha de defesa, assevera ainda a prescrição dos créditos tributários constituídos nas DCTF tempestivamente apresentadas, antes de 29/01/2005. Para a Impugnante, a cobrança de débitos decaídos ou prescritos configuraria abuso de poder. Contraditando a imputação de fraude, dolo ou simulação, argumenta:*

*"[...[ ninguém que pague CPMF e que sabe ter sido isto ligação com as informações cruzadas em sã consciência deixa de pagar tributos. Não houve dolo algum em sonegar, se assim fosse, seria melhor declarar a menor, mais sensato dentro da ótica do sonegador. A Impugnante não teve esta intenção: isto está claro. Declarar com informações insuficientes como fez a Impugnante resulta no máximo em arbitramento que, por sua vez, é suscetível de fiscalização. E mais: a Impugnante entregou tais declarações e recolheu CPMF decorrente de sua movimentação bancária. Então não é justo e nem razoável se falar em dolo, simulação ou fraude. Fraude significa falsificar com o intuito de levar a*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*erro, o que efetivamente não ocorreu, e, o dolo, por sua vez, seria fazer isto intencionalmente de modo a se beneficiar, o que não ocorreu efetivamente e, finalmente, a simulação seria desvirtuar o propósito a que destina a Lei, o que também, de fato, não ocorreu pelos motivos que s exporá mais abaixo".*

*Requer a aplicação da legislação tributária penal mais benéfica, nos termos do art. 112 do CTN.*

*Com base em doutrina, protesta também pela observância de todos os princípios do direito penal, dada à analogia existente entre as infrações penais e as infrações tributárias, destacando o princípio do in dúbiopro reo.*

*Diz ainda que apesar dos problemas, teria se declarado devedora antes do término da fiscalização, "[...] sendo faculdade sua, nos termos da Lei n° 11.941/09 apresentar consolidação posterior, quando se abrir o prazo para tal fim segundo a referida Lei, mas fez a opção antes mesmo de ser autuada, em completa demonstração de boa-fé, quando passou então não somente a se declarar devedora, mas também deve ser isentada da aplicação de multa pelo dolo ou fraude que, se interpretados em consonância com Código Penal a Impugnante não praticou a interpretação do digno autor pelos motivos ora expostos. Aliás, a boa-fé é elemento de interferência na formação de culpa (em sentido estrito) ou dolo, ambos espécies da culpa lato sensu, de forma que se torna excludente do dolo, conforme [...], no qual evidencia que se não pode haver dolo objetivo mas deve-se considerar os demais elementos formadores da culpabilidade que no direito penal, assim interpretado o ilícito, a antijuridicidade e a culpabilidade que pode ser excluída pela boa-fé, erro, caso fortuito ou força maior ".*

*Diz que a falta de entrega de DCTF não poderia ensejar lesão ao Fisco de forma dolosa, e que contrariamente à acusação fiscal teria apresentado as DCTF, assim como as DACON de todo o período, não sendo pertinente a imputação de dolo. Nesse contexto, afirma que a opção pelo parcelamento da Lei n° 11.941/2009, a efetiva e tempestiva entrega das guias, corroboraria a boa-fé da Impugnante. E conclui:*

*"19. Assim, considerando que a Impugnante entregou sim as DCTF em suas épocas próprias, as DACON e ainda optou pelo parcelamento da Lei n° 11.941/09 antes mesmo da lavratura deste auto para os lançamentos tributários que entende pertinente ser devidos, conclui-se que agiu de boa-fé perante o Fisco, de forma que não houve negligência, imprudência ou imperícia, na medida em que*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*a Lei lhe permite fazer isto uma vez que não houve intuito de violação de direito, portanto, inconcebível o dolo no caso em questão".*

*Quanto ao PIS e à Cofins, contradita a exigência dizendo sujeitar-se os produtos vendidos à incidência monofásica nos fabricantes, conforme notas fiscais e art. Io inciso I è alíneas c/c art. 2 o da Lei n° 10.147, de 2000.*

*Conclui pela improcedência das exigências de PIS e Cofins, protestando contra a aplicação de alíquota diferente daquela prevista na legislação de regência para os produtos comercializados pela empresa, o que configuraria extrapolação da competência do agente fiscal e desvio de poder.*

*Assevera que nas notas fiscais, apresentadas à fiscalização, haveria referência à incidência do PIS e da Cofins segundo a Lei n° 10.147, de 2000. E reitera:*

*"[...] Desta forma, não houve descumprimento da informação ao Fisco, mas tão somente informações insuficientes nas DCTF, ou seja, não pode o digno auditor por causa de suposto descumprimento de obrigação acessória (DCTF não clara, porque foram entregues) tributar obrigação principal. Não houve sonegação: as informações estão declaradas nos próprios documentos fiscais, leia-se notas fiscais de vendas de mercadorias".*

*Na perspectiva da Impugnante, não haveria dolo em declarar o que não é devido. As DACON teriam sido entregues tempestivamente com a informação de saldo negativo, nos termos do art 2 o da Lei n° 10.157, de 2000.*

*Quanto ao IRPJ e à CSLL, consigna terem sido indevidamente incluídas na base de cálculo as bonificações, conforme consta dos livros entregues e apreciados pela fiscalização. Reputa assim nulas as exigências devido à ampliação indevida da base de cálculo, a caracterizar cobranças ilegais e inconstitucionais. A seu favor faz referência ao REsp n° 1.111.156.*

*Argumenta ainda que pretende incluir, no parcelamento da Lei n° 11.941, de 2009, os valores~com os quais concorda, mas ainda não teria sido aberto prazo para consolidação dos débitos. Além disso, teria direito de discutir os valores relativos às exigências de PIS e de Cofins e a imposição da multa.*

*Afirma que: se houve parcelamento anterior, não haveria que se falar em dolo; que não fraudou; que não teria havido falsificação de documentos, nem óbice à*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*fiscalização; que não declarou valores devidos a menor na DCTF e DACON; que nos termos da Lei n° 11.941, de 2009, é direito da Impugnante apurar e arbitrar os valores devidos para aderir ao parcelamento especial. Em suas palavras:*

*"A Impugnante foi tão honesta que declarou com informações insuficientes sabendo que poderia retificar e declarar posteriormente, sobretudo porque recolhia CPMF neste período e sabia do cruzamento de informações com outros dados da Receita Federal, tanto é verdade que parcelou o débito antes mesmo de qualquer autuação pelo digno auditor fiscal. Assim, ninguém em são consciência, ainda mais numa empresa do porte da Impugnante faria isto. O que ocorreu, efetivamente foi um descontrole de histórico de informações que não se prestaram às declarações, não tendo havido tempo hábil de se corrigir antes da fiscalização, não tendo ainda se esvaído o tempo para a retificação das declarações, prazo o quaf a Impugnante observara para fazer as devidas correções;" Diz que haveria duplicidade de multas, vedado pelo princípio do non bis in idem, nos seguintes termos:*

*"[...] no caso em questão, quando do arbitramento da base de cálculo pelo Sr. Auditor, já foi aplicada a multa de 20% sobre o valor efetivo apurado, portanto, o arbitramento consiste em apurar a base de cálculo e elevá-la de 20% a título de penalização, de multa, consoante artigo 16 da Lei n° 9.249/96, [...], sobre o montante apurado para fins de cálculo dos tributos devidos,consistindo por si só sanção tributária, através de multa. Assim, aplicar outra multa, outra sanção tributária, qual seja, a de 150%, seria penalizar duplamente o mesmo fato, o que é vedado até mesmo pelo Conselho de Contribuintes deste digno órgão julgador, bem como não há previsão legal da cumulação das referidas multas, ou seja, aplica-se uma ou outra, conforme o caso [...]"*

*Transcreve ementas de julgados do Conselho de Contribuintes sobre a impossibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa isolada sobre a mesma base de cálculo Argumenta que seria inaplicável a multa de ofício de 150%, quando já há a incidência da multa de 20% para a base de cálculo arbitrada, e diz que a dupla penalização seria inconstitucional, por ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.*

*Afirma que o valor se seu ativo imobilizado não seria suficiente para pagar as multas e os juros de mora que, somados, ultrapassariam 100% do valor original dos tributos devidos.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Refere-se ao art. 155A, caput e §1° do CTN para reiterar a inexistência de Lei autorizando a cumulação de multas.*

*Diante da confissão dos débitos e do pagamento da primeira parcela do parcelamento, antes da autuação, nos termos do art. 106, II, "c" do CTN, a multa incidente deveria ser de mora (20%) e estar limitada, conforme as disposições do art. 27 da Lei n° 9.532, de 1997, e art. 88, I da Lei n° 8.981, de 1995. Reitera que parcelou e iniciou os pagamentos antes mesmo da autuação.*

*Defende que demonstrada a boa-fé, ainda que não seja considerada denúncia espontânea (art. 138 do CTN), pelo simples reconhecimento do débito fiscal, estaria descaracterizado o não recolhimento. Caso contrário, jamais seria aplicada a multa de mora de 20%), mas apenas a multa de ofício de 150%), "posto que tudo seria dolo, fraude, simulação ou correlatos ". Nas palavras da defesa:*

*"[...] ainda que Vossas Senhorias considerem não se tratar de denúncia espontânea de molde a excluir a aplicação de multa, é certo que o parcelamento reduz para o patamar de débito pago em atraso, ou seja, ao patamar máximo de 20% (vinte por cento) sobre o valor do débito em questão".*

*Transcreve jurisprudência do STJ sobre a incidência de multa de mora sobre os débitos objeto de parcelamento e contesta o caráter confiscatório das multas aplicadas, com base em jurisprudência do STF.*

*No entendimento da Impugnante, a Lei n° 11.941, de 2009, suspenderia a exigibilidade do crédito tributário até a competência temporal de 2008, objeto de parcelamento, e como ainda não teria havido abertura de prazo para a consolidação administrativa dos débitos não haveria como proceder a pagamento superior ao valor da parcela prevista de R$ 100,00, "até que a Receita Federal envie a consolidação do crédito tributário a ser pago ou abra prazo e condições para este fim ".*

*Reitera que houve confissão dos créditos tributários, objeto de autuação posterior, anteriormente ao pedido de adesão ao parcelamento da Lei n° 11.941, de 2009, e que não estaria impugnando todo o crédito tributário exigido, mas apenas a multa de ofício aplicada, que seria incabível, senão por causa da denúncia espontânea (art. 138 do CTN), ao menos porque não caracterizada a falta de pagamento, mas o mero atraso a ser apenado com multa de mora de 20%.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Assevera que, antes da autuação, teria informado ao Fisco a adesão ao parcelamento, não teria criado qualquer embaraço à fiscalização, teria fornecido todos os documentos que possuía à época da notificação para prestar informações, teria prestado todas as informações e esclarecimentos, tendo sempre agido de boa-fé.*

*Requer a exclusão ou redução da multa para 20% para fins de inclusão do débito no parcelamento especial, caso contrário, buscará a tutela judicial, o que lhe parece desnecessário, tendo em conta a razoabilidade e a proporcionalidade do pedido ora formulado.*

*Protesta pela insubsistência das autuações, pela revisão ou anulação dos lançamentos de PIS e Cofins, pela revisão ou anulação dos lançamentos de IRPJ e CSLL, por causa das bonificações e pela exclusão da multa de 150%. Às fls. 237/318 procede ajuntada da seguinte documentação: recibos de entrega das DCTF e das Dacon; termos de constatação e intimações fiscais; pedidos de prorrogação de prazo e respostas às intimações, cópias de notas fiscais emitidas pela empresa.Consta notícia de formalização de representação fiscal para fins penais no processo administrativo n° 16045.000015/2010-71. Antes de encaminhar o processo para julgamento, verificou a autoridade preparadora que a contribuinte teria aderido ao parcelamento da Lei n° 11.941, de 2009, providenciando a remessa dos autos à Seção de Controle e Acompanhamento Tributário - Sacat da DRF Taubaté/SP, para pronunciamento acerca da possibilidade de apartar a matéria não impugnada (fls.327).*

*Nesse contexto, com base no art. 13 da Portaria Conjunta PGFN/RFB n° 6 de 22/07/2009, a contribuinte foi intimada, em 13/04/2010 (AR de fls. 330), a definirmos valores impugnados e não impugnados da autuação, estes últimos a serem incluídos no parcelamento da Lei n° 11.941, de 2009 (fls. 328/329).'*

*Em resposta, protocolizada em 28/04/2010 (fls. 331), informou a contribuinte que "[...] somente os valores que constam dos pontos 05 (cinco) e 06 (seis) é que serão por nós incluídos no parcelamento da Lei n° 11.941/2009".*

*Concluiu a autoridade preparadora, em despacho de fls. 346, pela impossibilidade de apartar a matéria não impugnada, a ser incluída no parcelamento da Lei n° 11.941, de 2009, por falta de maiores esclarecimentos por parte da interessada.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O órgao julgador *a quo* entendeu por julgar procedente em parte o auto de infraçao, o que ensejou a interposição do recurso ora analisado.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

### Da nulidade

Nas preliminares, cumpre posicionar a Impugnante que, na esteira de farta jurisprudência administrativa, o MPF se constitui em instrumento de controle e de transparência da atuação da administração tributária federal, incapaz, todavia, de comprometer a validade do lançamento, ato administrativo vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional, lavrado no exercício de competência definida em Lei.

Conforme se verifica nos lançamentos em apreço, trata-se de exigência de tributos (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), formalizada em função dos mesmos fatos (apuração de omissão de receitas) e dos mesmos elementos de prova, devendo assim serem considerados incluídos no procedimento de fiscalização do IRPJ, a CSLL, o PIS e a Cofins, independentemente de menção expressa no MPF-F. A Impugnante também cometeu um equívoco ao dizer que o lançamento dos outros tributos e contribuições, que dependessem dos mesmos elementos de prova, somente teria sido autorizado pela Lei n° 11.196 de 21/11/2005, quando procedeu a alterações no art. 9o e seu §1° do Decreto n° 70.235, de 1972.

Na verdade, o lançamento de ***todos os tributos e contribuições, ainda que dependentes dos mesmos elementos de prova,*** decorre das expressas disposições do próprio art. 142 do CTN.

Desta forma, verificada a ocorrência dos fatos geradores de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, ainda que com base nos mesmos elementos de prova, ***devem ser*** constituídos os correspondentes créditos tributários, mediante os competentes lançamentos (autos de infração) distintos para cada tributo ou contribuição (art. 9o *caput* do Decreto n° 70.235, de 1972), que ***podem ser*** objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova (§1° do art. 9o do Decreto n° 70.235, de 1972).

### DA DECADÊNCIA: NECESSIDADE DE DEFINIÇÃO PRÉVIA DA OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

Ainda nas preliminares, cumpriria apreciar a decadência do crédito tributario, relativo aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2004. Entretanto, de acordo com as expressas disposições do §4° do art. 150 do CTN, apenas após a análise de mérito acerca da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, é que será possível a definição do prazo decadencial aplicável a essas infrações. nos casos de dolo, fraude ou simulação não se aplica a regra de contagem do prazo decadencial prevista no §4° do art. 150 do CTN.

Por outro lado, não tem qualquer fundamento fático a arguição de prescrição dos créditos tributários ora exigidos *ex-officio,* na medida em que contrariamente ao alegado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

não foram constituídos pela própria contribuinte, mediante declaração dos valores devidos em DCTF, nem anterior, nem posteriormente ao início do procedimento fiscal.

**DO PROCEDIMENTO FISCAL**

A partir dos elementos que instruem os autos, verifica-se que a presente ação fiscal teria se iniciado em 13/02/2009 (termo de início de fls. 02), quando a empresa foi intimada a apresentar, entre outros documentos, os livros Diário, Razão, Registro de

Inventário, Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur e Termos de Ocorrência dos anoscalendário de 2004 a 2006.

Em correspondência, datada de 27/02/2009 (fls. 04), a contribuinte requereu prorrogação de prazo. Em correspondência de 09/03/2009 (fls. 05) declarou *"que por motivos de força maior verificou não ser possível realizar sua escrituração comercial referente aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006".*

Novamente em 08/09/2009 (AR de fls. 18), a contribuinte foi intimada (fls. 17) a apresentar os Livros Registro de Inventário, Lalur e Termos de Ocorrências, de 2004 a 2006. Novo pedido de prorrogação de prazo em declaração datada de 18/09/2009 (fls. 19).

Acompanharam o termo de constatação e intimação as planilhas, elaboradas pelo agente fiscal, de fls. 142/146, nas quais mensalmente a partir de novembro de 2004 a dezembro de 2006, foram consolidadas as informações constantes dos livros fiscais apresentados acerca do código das operações, valor contábil e base de cálculo.

**DA OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO: CONDUTA SISTEMÁTICA E REITERADA DE OMISSÃO DE RECEITAS**

Quanto à imputação da multa qualificada, cumpre fazer remissão aos fundamentos fáticos e jurídicos que ensejaram a sua aplicação, previstos no art. 44, II, da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispositivos regularmente referidos no quadro "Enquadramento Legal" contido nos "Demonstrativos de Multa e Juros de Mora", de fls. 168/169, com a redação em vigor na data da ocorrência dos fatos geradores. Relevante destacar que atualmente se encontra em vigor a Lei n° 11.488, de 15 de junho de 2007, que em seu art. 14 deu nova redação ao art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996, mas manteve a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% (cento e cinqüenta por cento), para as mesmas hipóteses.

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

Em síntese, não pode haver distinção entre as hipóteses normativas de fraude ***lato sensu,*** contidas nos arts. 71 (sonegação) e 72 (fraude ***stricto sensu)*** da Lei n° 4.502, de 1964, na medida em que a incidência de tributação somente se dá sobre o ***fato gerador***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

***conhecido.*** Contraditando entendimentos divergentes, poder-se-ia até argumentar que se a conduta do sujeito passivo realmente fosse hábil a ***impedir ou retardar a ocorrência do*** *fato gerador* (conforme a prescrição contida no art. 72), não haveria fato a ser tributado ou tributado no momento.

Decorre daí que a interpretação da fraude *lato sensu,* no âmbito da legislação tributária, deve ser sempre em relação à *conduta dolosa do sujeito passivo, tendente a impedir ou retardar o* ***conhecimento,*** *por parte da autoridade fazendária:* (i) *da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;* (ii) *das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

Na verdade, a norma jurídica a descrever a hipótese relativa à fraude *stricto sensu* (art. 72) denota apenas os meios utilizados para impedir ou retardar o conhecimento pelas autoridades fazendárias, quais sejam: (i) o ocultamente da ocorrência do fato gerador; (ii) a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

No caso em apreço, a aplicação da multa de ofício qualificada pelo evidente intuito de fraude encontra-se fundamentada na constatação da vontade deliberada da contribuinte, em desviar da tributação, receitas expressivas e comprovadamente auferidas, em todo período fiscalizado (em 2004, no valor de R$ 2.080.645,24; em 2005, no valor de R$ 16.134.634,85; e em 2006, no valor de R$ 19.615.249,36), mediante a apresentação de ***declarações sem qualquer informação*** acerca das bases de cálculo e dos tributos devidos. Caracterizou a fiscalização, assim, uma conduta reiterada da empresa de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência dos fatos geradores dos tributos e contribuições, revelando o intuito doloso do contribuinte.

Além das DIPJ (fls. 29/72, 73/101 e 102/123) e Dacon (fls. 252/259) sem qualquer informação acerca das bases de cálculo dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), os documentos por ela apresentados juntamente com a defesa, confirmam que ***não há qualquer débito dos tributos ora exigidos de ofício informado em DCTF*** (fls. 246/251).

Cumpre reconhecer a fraude, na tentativa da contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco Federal das receitas auferidas em sua atividade operacional, mediante ***omissão, reiterada e sistemática, de todas receitas auferidas, em expressivos valores,*** nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, apresentadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB. E, conseqüentemente, dada à falsa declaração acerca das bases de cálculo, os tributos também não foram informados como devidos, nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, em relação a todos os fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006.

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

Para a caracterização da sonegação fiscal, na omissão de receitas auferidas e comprovada nos livros fiscais apresentados pela própria contribuinte, não há qualquer distinção entre a informação de valores menores do que os devidos ou a ausência de qualquer informação. Em ambos os casos, caracterizada a conduta sistemática e reiterada de omissão de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

receitas, impõe-se a qualificação da multa de ofício, tendo em conta a caracterização do evidente intuito de sonegação ou fraude.

Confunde a interessada, a apresentação de declarações em branco com o cumprimento da obrigação acessória de prestar informações ao Fisco acerca das bases de cálculo e dos tributos devidos. As declarações apresentadas (DIPJ, Dacon e DCTF) não se prestam nem ao cumprimento dos deveres instrumentais, quanto mais para afastar a exigência *ex-officio* dos tributos devidos apurados pela fiscalização.

As dificuldades operacionais e financeiras porventura ocorridas ainda que possam justificar a falta de pagamento dos tributos devidos, não justificam a falta de informação ao Fisco das bases de cálculo e dos tributos devidos. Dito por outras palavras: ainda que a empresa tivesse optado por proceder ao pagamento de salários e fornecedores, em detrimento do pagamento dos tributos devidos, não poderia, em tempo algum, ter deixado de informar ao Fisco os tributos devidos. Somente, assim, é poderia ser caracterizada a sua boa-fé ou a mera inadimplência, sobre a qual cabe exigir apenas os acréscimos moratórios previstos em Lei (multa e juros de mora) sobre os valores informados pela própria empresa como devidos. Não é o caso dos tributos exigidos apenas após a constituição de ofício, mediante o competente lançamento.

Outro equívoco muito comum é em relação à ausência de embaraço à fiscalização e à incidência da multa qualificada pela sonegação/fraude. Na verdade, a ausência de embaraço à fiscalização afasta a imputação da ***multa agravada,*** prevista atualmente no §2° do art. 44 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e não a ***multa qualificada,*** prevista no §1° do mesmo dispositivo legal.

Assinale-se ainda que a ***omissão dolosa*** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, capaz de caracterizar a sonegação e, conseqüentemente, a imputação da multa qualificada, ***deve ocorrer antes do início procedimento fiscal nas declarações prestadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB,*** com informações acerca das bases de cálculo e dos tributos devidos. E o fato de o sujeito passivo vir a atender às intimações para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos, não tem o condão de descaracterizar a sonegação comprovada pela fiscalização, ainda que tenha a contribuinte colaborado ao apresentar a escrituração fiscal das receitas auferidas.

Ademais, a argumentação de que as operações não poderiam ter sido ocultadas, haja vista a obrigatoriedade das instituições financeiras prestarem informações ao Fisco acerca da movimentação de recursos nas contas correntes de titularidade da empresa, faz tábua rasa do fato de ser subjetiva a caracterização da conduta dolosa. Dito por outras palavras: para caracterização da conduta dolosa deve ser avaliada a conduta da contribuinte, no caso, de omissão de receitas, sistemática e reiterada, sendo irrelevante a conduta regular adotada por terceiros. O fato é que a beneficiária dos recursos depositados e titular das contas correntes não efetuou qualquer pagamento dos tributos devidos, nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006 e, para dar uma aparente regularidade ao procedimento adotado, ainda informou à RFB que não teria auferido qualquer receita em suas atividades. Conseqüentemente, não desonera a Impugnante da conduta fraudulenta os fatos de: (i) haver recolhido CPMF, mesmo porque tal recolhimento apesar de ter sido suportado pela contribuinte, foi efetuado pelas próprias

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

instituições financeiras; e (ii) ter apresentado declarações (DIPJ, Dacon e DCTF) sem qualquer informação acerca das bases de cálculo e dos tributos devidos.

Segundo a defesa, fraude significa falsificar com o intuito de levar a erro, o que efetivamente ocorreu quando apresentou ao Fisco todas as declarações zeradas, a indicar a não ocorrência de fatos, sujeitos à incidência tributária. Dolo também ocorreu, porque o fez intencionalmente para a se beneficiar, ao deixar de pagar todos os tributos devidos sobre as receitas comprovadamente auferidas. E pode-se dizer que simulação, entendida como desvirtuamento do propósito a que destina a Lei, também ocorreu, na medida em que a apresentação de declarações em branco, sequer podem representar o cumprimento da obrigação acessória de prestar informações, quanto o mais da obrigação principal de pagar os tributos devidos.

Por fim, destaque-se que, no direito tributário penal, é possível reconhecer dois tipos de conduta e, conseqüentemente, de ilícitos fiscais: aqueles decorrentes de erro, aos quais deve ser aplicada a multa de ofício de 75%, e aqueles decorrentes de dolo, apenados com a multa de ofício qualificada de 150%. E assim sendo, como não se pode admitir que uma omissão tão expressiva, sistemática e reiterada das receitas comprovadamente auferidas na atividade da empresa seja decorrente de mero erro, então, não se vislumbra possível a descaracterização da conduta dolosa da empresa autuada. Inaplicáveis as disposições do art.112 do CTN, acerca da interpretação da lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, da maneira mais favorável ao acusado porque não há qualquer dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. Finalmente, cumpre destacar o entendimento de que as normas e princípios do direito penal ***não são aplicáveis ao direito tributário.*** As penalidades aplicadas no âmbito do direito tributário, ainda que fundamentadas em condutas qualificadas pelo dolo, constituem-se em sanções administrativas de caráter patrimonial, sobre as quais não tem sentido a incidência de excludentes de ilicitude ou dirimentes, previstas no âmbito do direito penal, aplicáveis primordialmente a penas restritivas de liberdade.

Quanto à argumentação de afronta aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do efeito confiscatório da multa de ofício de 150%, cumpre apenas consignar que foram estritamente observadas as disposições legais pertinentes, integrantes do ordenamento jurídico e devidamente enunciadas nos lançamentos. A competência dos órgãos administrativos de julgamento restringe-se ao controle da legalidade dos lançamentos (norma jurídica individual e concreta), ou seja, à verificação da correta subsunção dos fatos à Lei, sendo-lhe vedada a apreciação de validade de dispositivos legais (normas jurídicas gerais e abstratas), validamente editados pela autoridade competente e segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido.

Registre-se que, em observância ao devido processo legal, um controle da legalidade mais abrangente não pode ser feito na esfera administrativa, e se configura incabível a distinção, por vezes pretendida, entre o controle de constitucionalidade e a decisão administrativa pela inaplicabilidade de norma inconstitucional ao caso concreto, porque o antecedente lógico desta última decorre de declaração implícita de inconstitucionalidade de norma.

E não se trata aqui de admitir que os órgãos administrativos não devem respeito à Constituição Federal - CF, mas de conferir concretude ao princípio constitucional da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

separação dos Poderes, que de tão relevante valor jurídico, tem o *status* de cláusula pétrea (art. 60, §4°, III, da CF). Como poderia a Administração Pública, por sua própria iniciativa, sem intervenção do Poder Judiciário, negar validade e vigência à norma editada pelo Poder Competente, segundo o processo legislativo constitucionalmente definido? Saliente-se que atualmente já se encontra em vigor o art. 26-A do Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972, introduzido pela Medida Provisória n° 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n° 11.941, de 27 de maio de 2009.

**DA DECADÊNCIA NOS CASOS DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO**

Apesar de divergir do entendimento de meus colegas de Turma, para aplicar um prazo mais dilatado de decadência aos casos de dolo, fraude ou simulação (art. 173, Parágrafo único), cumpre acatar o entendimento majoritário desta Turma de Julgamento de que o prazo aplicável é o previsto no art. 173,1 do CTN, dada à exceção expressamente prevista no §4° do art. 150 do CTN.

Desta feita, com relação aos fatos geradores ocorridos em 30/11/2004, como o lançamento já poderia ter sido efetuado no próprio ano-calendário de 2004, o termo inicial do prazo decadencial seria primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, 01/01/2005, tendo por termo final o dia 31/12/2009. Como os lançamentos somente foram cientificados ao sujeito passivo em 29/01/2010, deve ser declarada a decadência do crédito tributário de PIS e Cofins de novembro de 2004.

Por outro lado, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 31/12/2004, como o lançamento somente poderia ter sido efetuado no ano-calendário de 2005, o termo inicial do prazo decadencial seria primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, 01/01/2006, tendo por termo final o dia 31/12/2010. Como os lançamentos foram cientificados ao sujeito passivo em 29/01/2010, não se acata a arguição de decadência do crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins a partir de dezembro de 2004.

**IV - DA PRESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS ORA CONSTITUÍDOS *EX-OFFICIO***

No que tange à alegada prescrição dos créditos tributários constituídos *exofficio* nos presentes lançamentos, apenas esclareça-se a defesa que é incontroverso na jurisprudência administrativa e judicial que a prescrição do direito de cobrança do crédito tributário somente pode ter início a partir de sua regular constituição. *In casu,* a contribuinte apesar de haver apresentado as DCTF, ***não informou qualquer crédito tributário passível de exigência naqueles instrumentos,*** ou seja, não procedeu à constituição do crédito tributário, obrigação que lhe cabia, pelo que se impôs a sua constituição de ofício pelo Fisco, mediante o competente lançamento.

A partir da regular constituição dos tributos devidos pela atuação da Administração Pública, o transcurso do prazo prescricional ainda não se inicia enquanto não julgados administrativamente as reclamações e os recursos interpostos pelo contribuinte, tendo em conta a suspensão da exigibilidade, nos termos do art. 151, III do CTN. Assim, completamente equivocada a arguição de prescrição dos débitos ora exigidos nos lançamentos em apreço.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A mera alegação de inclusão de "bonificações" nas bases de cálculo, não devidamente esclarecida e comprovada, pela Impugnante, não serve para contraditar a exigência.

Relevante acrescentar que, nos termos de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ (Recurso Especial n° 923.012), para a exclusão de tais bonificações da base de cálculo, caberia à empresa provar que seria incondicional tal modalidade de desconto concedido (que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda), o que não foi feito.

**DA AUSÊNCIA DE *BIS IN IDEM* NO AGRAVAMENTO DOS COEFICIENTES DO LUCRO ARBITRADO E NA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA**

De acordo com as DIPJ apresentadas, nos anos-calendário de 2004 e 2005, a contribuinte seria optante pelo Lucro Real Trimestral (fls. 29 e 73), e no ano-calendário de 2006, pelo Lucro Real Anual (fls. 102). Entretanto, reitere-se que apesar de tais informações, todas as fichas de apuração das bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins estão em branco.

Intimada no curso do procedimento fiscal a apresentar a escrituração comercial, informou apenas que não seria possível a sua apresentação. Conseqüentemente, para a constituição de ofício dos créditos tributários devidos e não pagos pela empresa foi necessária a adoção de uma base de cálculo substitutiva, o Lucro Arbitrado.

Desta forma, a legislação de regência prescreveu que a determinação do Lucro Arbitrado se faria mediante a aplicação dos percentuais, previstos para a determinação do Lucro Presumido, acrescidos de vinte pro cento.

Conforme farta jurisprudência administrativa, o arbitramento não configura penalidade, mas base de cálculo substitutiva, diante da falta de apresentação da escrituração necessária a validar a base de cálculo adotada pela empresa (Lucro Real ou Lucro Presumido).

Tal agravamento de percentuais decorre da necessária distinção entre as sistemáticas de apuração, em que o sujeito passivo cumpre a sua obrigação acessória de manter a escrituração exigida em Lei e, assim permite a verificação da base de cálculo oferecida à tributação (Lucro Real ou Presumido), ou descumprindo tal obrigação, não permite a verificação da regularidade fiscal da base de cálculo, impondo assim a incidência de uma norma que se distingue por ser mais gravosa (Lucro Arbitrado).

Entretanto, tal agravamento de percentual para a determinação da base de cálculo do imposto, não pode ser caracterizado propriamente como penalidade, porque se trata de definição de base de cálculo do imposto devido, e não de exigência efetuada a título de multa ou penalidade. E nem tudo que é decorrente de descumprimento de obrigação tributária configura penalidade. *In casu,* tal descumprimento obstou a verificação da base de cálculo adotada espontaneamente pela própria contribuinte, impondo uma base de cálculo substitutiva, que se distingue do Lucro Presumido, por impor um agravamento nos coeficientes de determinação da base de cálculo.

Não podendo o Lucro Arbitrado configurar uma penalidade, completamente descabida a arguição de *bis in idem* em relação à aplicação da multa de ofício, qualificada pela prática de sonegação.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ante todo o exposto, rejeitoas preliminares e nego provimento ao recurso voluntário.

*Assinado digitalmente*

Maurício Pereira Faro – Relator

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 07/03/201
3 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA
Impresso em 11/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA