



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

Processo n° 16045.000485/2009-00
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.148 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2018
Matéria Irpj
Recorrente DENTAL PREV INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

Nulidade

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

CSLL. PIS. COFINS. Ano-calendário 2005 (até novembro). Matéria não Impugnada

Consolida-se administrativamente a exigência fiscal e opera-se a preclusão processual quando a contribuinte desiste expressamente da impugnação, em relação à matéria autuada.

Tributação Reflexa. CSLL. PIS. COFINS

Lavrado o Auto principal, devem também ser lavrados os Autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN (lei nº 5.172/66), devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.

Receita de Vendas. Falta de Declaração

Caracteriza-se como omissão de receita operacional a falta de declaração dos rendimentos auferidos nas vendas, apreendidos no Livro Registro de Saída escriturado pela pessoa jurídica.

Alienação de Bens do Ativo Permanente. Ganho de Capital. Falta de Tributação

Caracteriza-se como omissão de receita não operacional a falta de tributação do ganho de capital auferido na alienação de bens do ativo permanente.

Cancela-se o ganho de capital relativamente ao bem do ativo permanente para o qual foi apresentada documentação hábil e idônea, comprobatória da data e do valor da aquisição, indicativa da perda na respectiva alienação.

Arbitramento do Lucro. Falta de Apresentação dos Livros de Escrituração Obrigatória

A falta de apresentação dos livros de escrituração obrigatória sujeita a pessoa jurídica ao arbitramento do lucro, calculado com base na receita bruta conhecida.

Multa de Lançamento de Ofício

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

Inconstitucionalidade. Instâncias Administrativas. Competência

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

Parcelamento. Denúncia Espontânea. Não Cabimento

Apesar de constituir o crédito tributário, pela confissão, o parcelamento não é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea, porque não extingue de imediato o crédito tributário nele inserido, mas somente quando resolvida a condição suspensiva.

No presente caso, não restou comprovada a anterior inclusão dos débitos trazidos a litígio em pedido de parcelamento efetuado na Forma da Medida Provisória nº 449, de 2008, que tenha sido migrado para aquele regido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva

Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Para a devida síntese do processo, transcrevo o relatório da DRJ/CPS, complementando-o ao final:

“Trata-se dos Autos de Infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL e às Contribuições para os Programas de Integração Social-PIS e para Financiamento da Seguridade Social-Cofins, lavrados em 10/12/2009, exigindo, nos anos-calendário 2005 a 2007, mediante lucro arbitrado, crédito tributário no total de R\$ 8.746.404,01, aí incluídos o principal acrescido de multa de ofício (75%) e juros de mora calculados até 30/11/2009, em razão das seguintes infrações, constantes da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal que acompanha a exigência do IRPJ:

“Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte, sujeito a tributação com base no Lucro Real, não possui escrituração na forma das leis comerciais fiscais, fato este, por ele declarado conforme fls. 26.

Enquadramento Legal:

A partir de 01/04/1999 Art. 530, inciso I, do RIR/99.

001 RECEITAS OPERACIONAIS (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA)

VENDA DE PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA

O contribuinte deixou de oferecer à tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ, Receitas Brutas Operacionais de sua atividade não declaradas, apuradas por meio do Quadro Demonstrativo denominado ANEXO 04, de fls. 47/49, junto ao Termo de Constatação e de Intimação de fls. 32/35, sobre os fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2.005, 2.006 e 2.007, nos seguintes valores:

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Artigo 532 do Decreto no 3.000/1999 (RIR/1999).

002 – GANHOS DE CAPITAL (A PARTIR DO AC 97)

GANHOS DE CAPITAL

O contribuinte deixou de oferecer à tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ, Ganhos de Capital auferidos por meio de alienações (Vendas) de Bens de seu Ativo Permanente Imobilizado,

apurados conforme Quadro Demonstrativo de fls. 126, nos valores abaixo relacionados. Regularmente intimado (item 3 de fls. 33/34), o contribuinte não apresentou documentação hábil e idônea, comprovando as datas e valores das respectivas aquisições para efeito de apuração dos valores dos Ganhos efetivamente auferidas, para fins de tributação, nos termos do artigo 536, §6º, do Decreto no 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999), motivo pelo qual eventuais custos de aquisições deixam de ser Fato Gerador considerados.

(...).

ENQUADRAMENTO LEGAL

Artigo 52, inciso I e parágrafo único, da Lei nº 8.981/95; e Artigo 536, e § 6º, do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99).

É o seguinte o conteúdo do Termo de Constatação e de Intimação de fls. 32/35, citado pela fiscalização na Descrição dos Fatos acima transcrita:

CONSTATAÇÃO:

1. Em atendimento ao item "2", alíneas "a", "b" e "c" do Termo de Início de Fiscalização 16.03.2009, o contribuinte informou da impossibilidade de realização da escrituração comercial relativa aos anos-calendário de 2.005, 2.006 e 2.007 e, por consequência da apresentação Livros Diários, Razão e de Apuração do Lucro Real — LALUR;

2. Considerando que o contribuinte não efetuou regularmente a opção pelo regime Presumido, nas condições e prazos legais espontaneamente, inclusive com relação recolhimentos dos tributos e contribuições, ficará o mesmo sujeito à tributação pelo regime Lucro Arbitrado, com base na Receita Bruta, desde que conhecido os valores das mesmas, relação ao citado período;

3. Considerando ainda, que o contribuinte apresentou os Livros Fiscais de Registro de Saídas Entradas onde consta inclusive a escrituração das operações relacionadas às suas Receitas Operacionais, segundo os Códigos Fiscais de Operações e Prestações — CFOP existe a possibilidade de se conhecer os valores das Receitas Brutas auferidas nos períodos indicados, para, conseqüentemente efetuar-se a tributação pelo regime de Lucro Arbitrado nos termos item 2 acima;

4. Analisando os Livros de Registro de Saídas e de Entradas acima mencionados, verificou-se constar escrituradas as operações de saídas e entradas resumidas nos Quadros Demonstrativos denominados ANEXO N° 02 e ANEXO N° 03, segundo os Códigos Fiscais de Operações e Prestações — CFOP relacionados no Quadro Demonstrativo denominado ANEXO N° 01; e

5. Finalmente, considerando tudo o que foi acima constatado, fica formalizado a seguinte:

INTIMAÇÃO:

1. Ratificar OU retificar os valores apurados a título de Receitas Operacionais da atividade auferidas nos anos-calendário de 2.005, 2.006 e 2.007, extraídas da escrituração dos Livros de Registro de Saídas e de Entradas de números 06, 07 e 08, conforme Quadro Demonstrativo denominado ANEXO N° 04, que por sua vez foi elaborado com as informações constantes do ANEXO N° 02 e ANEXO N° 03 acima mencionados, nos seguintes valores:

MESES	ANOS-CALENDÁRIO – VALORES EM REAIS		
	2.005	2.006	2.007
JAN	1.170.863,82	2.127.641,03	1.226.714,04
FEV	1.366.504,13	1.602.815,32	1.062.777,18
MAR	1.284.558,45	2.447.284,44	844.026,33
ABR	1.359.750,21	1.431.042,46	1.156.689,36
MAI	1.774.419,95	2.416.406,94	1.908.811,70
JUN	1.640.656,41	853.152,93	1.393.624,39
JUL	1.982.940,24	1.687.508,77	1.613.879,92
AGO	1.592.649,77	2.089.690,19	1.192.873,60
SET	1.581.363,19	-564.203,96	1.700.743,13
OUT	1.500.247,45	1.704.076,09	1.514.547,20
NOV	1.885.930,18	1.458.311,63	1.291.997,15
DEZ	1.927.172,74	1.477.437,27	1.813.604,42
TOTAIS	19.067.056,54	18.731.163,11	16.720.288,42

2. Na hipótese de retificação dos valores apurados no ANEXO N° 03 apresentar os respectivos comprovantes hábeis e idôneos que justifique tal procedimento;

3. Apresentar os documentos hábeis e idôneos (Notas Fiscais, Contratos, Recibos, etc.) que comprove as datas e valores de aquisições dos bens de ativo imobilizado vendidos e escriturados nos Livros de Registro de Saídas de números 06, 07 e 08, nos códigos CFOP números 5551 e 6551, por meio das seguintes Notas Fiscais de Saídas, a saber:

REGISTRO DE SAÍDA		NOTA FISCAL Nº	DATA DO REGISTRO	VALOR EM REAIS – R\$
NÚMERO	FOLHAS			
06	010	037713	17.01.2005	3.000,00
06	017	037789	27.01.2005	3.000,00
06	058	038231	11.03.2005	9.000,00
06	123	038872	15.06.2005	1.600,00
06	246	040152	22.11.2005	10.500,00
06	246	040153	22.11.2005	10.000,00
07	030	040765	06.02.2006	295.400,00
07	030	040766	06.02.2006	53.000,00
07	034	040801	13.02.2006	1640.000,00
07	257	042793	16.10.2006	11.000,00
07	283	043009	14.11.2006	22.000,00
07	315	043273	26.12.2006	43.000,00
08	034	043565	15.03.2007	38.100,00
08	072	043842	29.05.2007	19.000,00
08	080	043882	05.06.2007	1.000,00
08	080	043883	05.06.2007	1.000,00
08	084	043919	13.06.2007	19.364,00
08	103	044050	18.07.2007	10.000,00
08	189	044664	18.12.2007	13.500,00

4. Apresentar relação contendo os códigos de classificação fiscal dos produtos de fabricação própria ou de mercadorias comercializados (vendidos) nos anos-calendário de 2.005, 2.006 e 2.007, constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados — TIPI;

5. Para o eventual atendimento ao disposto no artigo 64, da Lei nº 9.532/97 e artigo 7º, da INSRF nº 264/2002, apresentar o QUADRO denominado ANEXO N° 05, contendo a identificação completa (localização, número de registro, ano, modelo, número de ordem, etc.) e valores dos BENS e DIREITOS, pertencentes ao Ativo Permanente da pessoa jurídica acima identificada, tais como: Bens Imóveis, Veículos, Participações Societárias (Ações e Quotas de Capital), Bens Móveis, etc; e

6. Apresentar outras informações e/ou esclarecimentos que se julgar necessários ou convenientes e relacionados.

7. RELAÇÃO DOS ANEXOS: Ficam fazendo partes integrantes do presente Termo os seguintes anexos:

- a. ANEXO N° 01: *Contém a tabela dos Códigos Fiscal de Operações e Prestações — CFOP, utilizados na escrituração das operações de saídas e entradas, nos respectivos Livros de Registros de Saídas e Entradas;*
- b. ANEXO N° 02: *Contém os quadros resumos dos valores contábeis relativos às operações de saídas escrituradas no Livro de Registro de Saídas, nos anos-calendário de 2.005, 2.006 e 2.007, segundo os códigos de CFOP;*
- c. ANEXO N° 03: *Contém os quadros resumos dos valores contábeis relativos às operações de entradas escrituradas no Livro de Registro de Entradas, nos anos-calendário de 2.005, 2.006 e 2.007, segundo os códigos de CFOP;*
- d. ANEXO N° 04: *Contém os quadros resumos dos valores contábeis relativos As operações de RECEITAS DE VENDAS escrituradas nos Livros de Registro de Saídas, nos anos-calendário de 2.005, 2.006 e 2.007, líquidos os valores de DEVOLUÇÕES DE VENDAS, escrituradas nos Livros de Registros de Entradas, segundo os códigos de CFOP; e*
- e. ANEXO N° 05: *Tem por objetivo facilitar o atendimento ao item 5 do presente Termo, ou seja, formalizar a relação dos Bens e Direitos de propriedade do contribuinte pertencente ao seu Ativo Permanente, nos termos no artigo 64, da Lei nº 9.532/97 e artigo 7º, da INSRF nº 264/2002.”*

A interessada foi cientificada dos autos de infração em 14/12/2009 (pessoal). Inconformada, apresentou, por intermédio de seus representantes legais, em 12/01/2010, impugnação de fls. 220/230, acompanhada de documentos de fls. 231/335.

Informa que tem por objeto social produzir produtos de higiene bucal. E que, nos anos de 2005 a 2007, não houve intenção de sonegar tributos, apesar da entrega da declaração com valores zerados, pois teria passado por dificuldades operacionais e financeiras, optando pelo pagamento de salários e ausência de demissões.

Requer a nulidade da exigência da CSLL, do PIS e da COFINS do ano-calendário 2005 (até novembro), pois a fiscalização aberta para tal período foi dirigida apenas à falta de recolhimento do IRPJ. Fundamenta-se nos artigos 7º, inciso I, e 9º, do Decreto nº 70.235/72, e art. 132 da Lei nº 11.196/05.

Particularmente acerca da penalidade aplicada, de 75%, ressalta ter optado pelo parcelamento da MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, confessando sua dívida muito antes da ação fiscal (docs. 11/19), “fazendo-se incorrer, no máximo, na multa do artigo 106, II, “c” do CTN e da Lei nº 9.430/96 ou ainda nos termos do limite imposto pelo artigo 27 da Lei nº 9.532/97 e artigo 88, inciso I da Lei nº 8.981/95, por ter a Impugnante não só confessado mas como iniciado o pagamento antes mesmo da autuação em questão (docs. 13/19)”. Cita jurisprudência.

Além disso, acusa a dupla aplicação de multa, o que é vedado pelo princípio do non bis in idem, pois, quando do arbitramento, a base de cálculo já é majorada em 20% (art. 16 da Lei nº 9.249/96). Fundamenta-se no princípio da razoabilidade e da proporcionalidade para requerer o afastamento da multa aplicada.

Também, argumenta que o ativo imobilizado não seria suficiente para arcar com a correspondente carga tributária. Ainda, diz que “a ausência de dispositivo de lei que permita a cumulação de multas veda tal aplicação”. Transcreve o art. 155-A, caput e § 1º, do CTN. Cita doutrina e acrescenta:

“17. A questão cinge-se, portanto em considerar também os elementos de confiscatoriedade previstos no artigo 150, IV da Constituição Federal que não alberga somente tributos mas também as multas exacerbadas. A questão de considerar exacerbada, no presente caso, situa-se no fato de que a Impugnante, antes mesmo de qualquer autuação confessou o débito e o parcelou. Assim, não há que se falar em pagamento insuficiente ou não-pagamento.

Pagar-se-á na forma do benefício fiscal do parcelamento e a este se aplica, com a devida vênia a multa de 20% (Vinte por cento).

(...)

19. A jurisprudência tem se posicionado da mesma forma, ou seja, conforme já mencionado, 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. Confirma-se posicionamento do STJ a respeito.

(...).

21. No caso da análise do parcelamento, alguns pontos tem que ser considerados, entre estes, o parcelamento foi feito sob a égide da Lei nº 11.941/09 que suspende a exigibilidade dos créditos tributários parcelados até a competência temporal do ano de 2008, portanto, inclusos os débitos deste auto de infração e, portanto, nos termos da referida lei, ainda não houve abertura de prazo para consolidação administrativa dos referidos débitos fazem parte do período objeto da fiscalização. Esclarecendo, o parcelamento segundo a lei em questão prevê o pagamento de DARF no valor de R\$ 100,00 (Cem Reais) até que a Receita Federal envie a consolidação do crédito tributário a ser pago ou abra prazo e condições para este fim, isto é, não há como o contribuinte, qualquer um, e, entre estes a ora Impugnante pagar mais do que isto, mesmo querendo, como é o caso, pagar mais, porque não houve consolidação do crédito tributário devido.

(...)

25. Diante deste mesmo equilíbrio pretende a ora Impugnante a exclusão da multa nos termos do acima alegado ou, sua redução para o valor máximo de 20% (vinte Por cento) para fins do cálculo da consolidação do parcelamento da Lei nº 11.941/09 sem prejuízo dos benefícios naquela concedidos.

26. O não provimento deste recurso, com a devida vênia, implicara em ida ao judiciário devolvendo-se toda a matéria, o que seria completamente desnecessário, porque o pedido desta impugnação é razoável e proporcional à aplicação da lei pelo fisco, por Vossas Senhorias, visto que atende à apuração do tributo devidamente corrigido e à aplicação de multa já constante do arbitramento (e nada mais que isto pela aplicação do princípio non bis in idem), porém, em quantia razoável diante do parcelamento anterior à autuação.”(negrejou-se)

Finaliza apresentando suas razões de defesa acerca do ganho de capital, conforme abaixo:

“27. Finalmente e não menos importante, houve tributação sobre ganho de capital considerada a totalidade do valor de venda do ativo imobilizado, desconsiderando o Sr. Auditor, a documentação hábil a ensejar a correta apuração do valor efetivamente auferido a título de ganho de capital. Para fins de tributação, deve ser considerado, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco, ainda que não apresentada de acordo com o que o Sr. Auditor considera hábil, a documentação anteriormente solicitada, não houve tempo hábil para tal apresentação, visto que a Impugnante não detinha tais documentos em sua posse à época. Entretanto, foram solicitadas cópias autenticadas das notas fiscais de aquisição dos bens relacionados a cada fornecedor, o que se comprova neste momento com a relação de notas fiscais anexas (docs. 20/32), com exceção dos itens "1", "3", "4", "6", "12", "16" e "17" da tabela anexa (doc. 33) os quais não foram ainda apresentados pelos respectivos fornecedores. Note-se que, por força da penalização pelo arbitramento qualquer eventual consideração de depreciação incidente sobre os bens objetos de ganho de capital, tornou-se impossível. Por este motivo não pode ser considerado o valor contábil utilizado para fins de apuração de ganho de capital no lucro real, mas sim o valor efetivamente agregado ou adicionado pela venda dos bens. Inclusive, é este o mesmo tratamento para fins de apuração de ganho de capital aplicado as pessoas físicas e as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, bem como as tributadas pelo regime denominado Simples Nacional. Confira-se, com isto a tabela anexa (doc. 33) e documentos juntados comprovando a referida tabela e o acima alegado (docs. 20/32).

28. Os pontos podem ser verificados nos documentos anexos, especialmente comparando-se o auto de infração em seu descritivo dos bens (docs. 44/45) relacionados e base de cálculo com as notas

fiscais anexas. Assim, impugnasse item a item, conforme tabela abaixo, exemplificando-se: onde se lê valor tributável de R\$ 6.000,00, o correto, segundo a nota fiscal 039324 no valor de R\$ 9.000,00, para o qual houve ganho de capital de R\$ 1.500,00 apenas para balizar o entendimento e leitura da tabela anexa (doc. 33).

29. Há ainda, no item 7º da tabela e do auto de infração, referente ao ganho de capital, este inexistente, porque houve cancelamento da venda por devolução do bem, portanto, não houve sequer a venda, requisito essencial para cálculo de ganho de capital, conforme documentação comprobatória juntada com esta defesa, ou seja, o valor de R\$ 640.000,00 deve ser desconsiderado como ganho de capital porque este simplesmente não existiu, uma vez que não existiu a venda do bem.

30. Dá-se autenticidade aos documentos juntados nesta defesa, nos termos da legislação vigente, que permite ao advogado conferir autenticidade aos mesmos.

31. Ante o exposto, requer seja o presente auto de infração considerado insubsistente, ou ainda, caso não seja este o entendimento de Vossas Senhorias, requer seja revista e anulada a multa de 75% sobre o valor efetivamente devido conforme fundamentação acima, especialmente para que não se incorra em bis in idem, bem como sejam considerados os demais pontos da defesa para recálculo do valor efetivo do auto de infração.

32. Documentos que acompanham esta defesa, devidamente rubricados no canto inferior direito de cada, tal qual a defesa:

Docs. 01 a 05 – Contrato Social;

Doc. 06 – Procuração "Ad Judicia";

Doc. 07 – Instrumento Público de Procuração ;

Docs. 08 a 10– Documentos pessoais dos procuradores;

Docs. 11 a 19 – Disposições quanto ao parcelamento da Lei nº 11.941/09 e comprovante de adesão da Impugnante;

Docs. 20 a 32 – Notas fiscais relativas ao ativo imobilizado;

Doc. 33 – Quadro resumo de compra e venda de ativo imobilizado;

Docs. 34 a 101 – Cópia do auto de infração.”

Às fls. 361/362 consta o Termo de Transferência de Crédito Tributário para o processo nº 16041.000136/2010-53, relativo à parcela não impugnada, indicada após oitiva da contribuinte acerca da parte não litigiosa, conforme atesta o despacho de fls. 360, abaixo transcrito:

“Através do requerimento de fls. 196/206, acompanhado dos documentos de fls. 207/307, em 12/01/2010, o contribuinte impugnou o Auto de Infração controlado no presente processo.

Em razão das divergências existentes na referida peça impugnatória o contribuinte foi intimado a definir os valores impugnados e os valores parcelados pela Lei 11.941/2009 (fls. 312 e 314).

Em resposta, o contribuinte, através do requerimento de fls. 316, definiu que os valores a serem incluídos no parcelamento da Lei 11.941/2009 são os que constam do ponto 06 (seis) da peça impugnatória e que os outros itens ou pontos anteriormente atacados e impugnados assim continuam como impugnados.

Sendo assim, considerando o item 06 (abaixo transcrito), proponho a abertura de um processo de representação para recepção da parte não impugnada dos

Autos de Infração de fls. 160/161 (PIS/PASEP), 175/176 (COFINS) e 190/191 (CSLL) relativos ao ano calendário 2005, até novembro.

6. Desta forma, é nula a autuação dos tributos CSLL, PIS e COFINS relativos ao ano calendário 2005, porquanto a fiscalização foi aberta tão somente para a fiscalização do tributo IRPJ. A lei deve obedecer para que haja garantia da segurança jurídica o que vige a época, sendo as alterações, in casu, aplicáveis no dia de sua entrada em vigor, termos do artigo 132 da Lei 11.196/05. Requer seja declarada a nulidade do auto de infração, ainda que parcialmente, para excluir os valores relativos ao ano de 2005, até novembro, dos tributos CSLL, PIS e; COFINS por não estarem enquadrados na abertura da ordem de fiscalização que foi correlata ao IRPJ.”(negrejou-se)

A DRJ/CPS, então, julgou procedente em parte a impugnação, manter em parte o crédito tributário trazido a litígio relativo ao IRPJ e à CSLL e manter integralmente o crédito tributário trazido a litígio relativo ao Pis e à Cofins, na conformidade do disposto na ementa do Acórdão n.º 05-37.545, abaixo reproduzido:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

Nulidade.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

CSLL. PIS. COFINS. Ano-calendário 2005 (até novembro).
Matéria não Impugnada.

Consolida-se administrativamente a exigência fiscal e opera-se a preclusão processual quando a contribuinte desiste expressamente da impugnação, em relação à matéria autuada.

Tributação Reflexa. CSLL. PIS. COFINS.

Lavrado o Auto principal, devem também ser lavrados os Autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN (lei nº 5.172/66), devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

Receita de Vendas. Falta de Declaração.

Caracteriza-se como omissão de receita operacional a falta de declaração dos rendimentos auferidos nas vendas, apreendidos no Livro Registro de Saída escriturado pela pessoa jurídica.

Alienação de Bens do Ativo Permanente. Ganho de Capital. Falta de Tributação.

Caracteriza-se como omissão de receita não operacional a falta de tributação do ganho de capital auferido na alienação de bens do ativo permanente.

Cancela-se o ganho de capital relativamente ao bem do ativo permanente para o qual foi apresentada documentação hábil e idônea, comprobatória da data e do valor da aquisição, indicativa da perda na respectiva alienação.

Arbitramento do Lucro. Falta de Apresentação dos Livros de Escrituração Obrigatória.

A falta de apresentação dos livros de escrituração obrigatória sujeita a pessoa jurídica ao arbitramento do lucro, calculado com base na receita bruta conhecida.

Multa de Lançamento de Ofício.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

Inconstitucionalidade. Instâncias Administrativas.
Competência.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

Parcelamento. Denúncia Espontânea. Não Cabimento.

Apesar de constituir o crédito tributário, pela confissão, o parcelamento não é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea, porque não extingue de imediato o crédito tributário nele inserido, mas somente quando resolvida a condição suspensiva.

No presente caso, não restou comprovada a anterior inclusão dos débitos trazidos a litígio em pedido de parcelamento efetuado na Forma da Medida Provisória nº 449, de 2008, que tenha sido migrado para aquele regido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Inconformada com a decisão acima, a interessada interpôs Recurso Voluntário para apreciação por este Conselho aduzindo, em síntese, os mesmos argumentos sustentados na primeira instância, destacando-se os seguintes:

- Decadência/prescrição dos créditos referentes ao período anterior a 29/01/2005;
- Não houve dolo, fraude ou simulação na conduta da recorrente, tendo em vista que esta não deixou de declarar nada, entregou as DCTF's e DACON's referentes ao período fiscalizado, bem como por ter optado pelo parcelamento da Lei nº 11.941/09 antes da lavratura do auto de infração;
- Os valores cobrados a título de PIS e da COFINS são indevidos pois estes são recolhidos de forma monofásica pelos fabricantes, sendo sua alíquota igual a “zero”, em harmonia com a disposição do art. 1º, inciso I e alíneas combinado com o art. 2º da Lei nº 10.147/00, o que configuraria erro de direito na formação da base de cálculo das contribuições;

- A inclusão de bonificações resulta em formações equivocadas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de forma que devem ser refeitos os cálculos neste sentido, ainda que devidos tais tributos, ou ainda considerados lançamentos nulos;
- Alega que o acréscimo de 20% do arbitramento sobre o lucro e a multa de 150% “aplicada” configuraria “*bis in idem*”; ademais, aduz que a multa imposta assumiria caráter confiscatório;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa – Relator.

O Contribuinte tomou conhecimento do teor dos documentos relacionados abaixo, na data 09/05/2012 18:25h, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, conforme Termo de Abertura de Documento (fl. 411) Ato contínuo, constata-se que o protocolo do Recurso Voluntário foi feito em 06/06/2012, conforme a cópia autenticada do protocolo original do Recurso Voluntário, juntada em atenção à Intimação nº 222/2013 (fls. 431/461), dentro do prazo legal, portanto.

Constatada a tempestividade do presente recurso, deste conhecimento.

Apenas a título de esclarecimento, destaca-se que, por força do art. 151, III, do CTN e art. 33, do Decreto-Lei nº 70.235/72, os créditos em discussão neste processo administrativo (nº 16045.000485/2009-00) encontram-se com sua exigibilidade suspensa, sendo nulos de pleno direito quaisquer atos de cobrança porventura praticados em relação a tais débitos. Entretanto, como as inscrições desses débitos na dívida ativa já foi sanado (cf. certidão de fls. 468); passemos a análise do caso.

Pois bem. Primeiramente, cumpre afastar a hipótese da ocorrência de decadência/prescrição quanto aos créditos referentes ao período anterior a 29/01/2005. Como o período de apuração aqui discutido se refere aos anos de 2005, 2006 e 2007, a decadência/prescrição se verificaria apenas quanto aos créditos relativos a 01/2005.

In casu, sabendo-se que a interessada foi cientificada dos autos de infração em 14/12/2009, e a perda do direito de constituir/cobrar o crédito tributário opera-se após o decurso do prazo de 05 (cinco) anos (mesmo na contagem de prazo prevista no §4, do art. 150, do CTN), resta claro que o Fisco não perdeu o direito de constituir/cobrar os créditos relativos a competência de 01/2005.

Portanto, rejeito a preliminar de decadência/prescrição.

Ressalta-se que a Recorrente argumenta quanto à inexistência de dolo, fraude ou simulação, haja vista da entrega de DCTF's e DACON's referentes aos períodos, objetivando-se afastar da multa de 150%. No entanto, verifica-se que esta multa qualificada

combatida pela recorrente não foi aplicada, tendo sido imposta apenas a multa de ofício 75%, cuja aplica-se, diga-se, é correta.

Relativamente a aplicação de penalidades, a recorrente alega, também haver *bis in idem* punitivo pela aplicação da multa de ofício cumulada com o agravamento em 20% do percentual de determinação do lucro arbitrado. Entretanto, verifica-se que o agravamento resultante da apuração pelo lucro arbitrado é, nada mais que uma forma de apuração da receita tributável aplicável quando existam omissões ou erros graves constatados na escrituração na qual se deve respaldar a contribuinte, à semelhança do caso em espeque.

De outro bordo, não merece provimento o pleito da recorrente quanto ao benefício do instituto da denúncia espontânea, face à anterior opção ao parcelamento, quando teria confessado os débitos apurados. Quanto a isso, são cirúrgicas as colocações ínsitas na decisão recorrida. Vejamos:

“Conforme documentos trazidos na defesa (docs. n.ºs 13 a 19 fls. 244/250), a interessada aderiu, em 30/11/2009, posteriormente ao início da ação fiscal (dado em 16/03/2009 fls. 04), ao parcelamento da Lei nº 11.941/09, tendo sido deferido o documento de adesão na PGFN e na RFB de débitos previdenciários e demais débitos, na condição de não parcelados anteriormente, aguardando-se informações para a consolidação.

Portanto, no presente caso, não restou comprovada a anterior inclusão dos débitos trazidos a litígio em pedido de parcelamento efetuado na Forma da Medida Provisória nº 449, de 2008, que tenha sido migrado para aquele regido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Consigne-se que somente o pagamento à vista ou o parcelamento, nas condições estipuladas na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 06/2009, beneficiaria a contribuinte com a redução da multa em 100%, o que não foi observado, haja vista a desistência parcial da impugnação.

Assim, nada há de se reparar quanto ao lançamento efetuado, inclusive no que concerne à penalidade aplicada”. (fl. 400)

Por fim, não há que se falar em erro de direito na apuração da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS, pois tal apuração se deu com base no regime do lucro arbitrado, na conformidade do disposto no art. 530 e seguintes, do RIR/99; tendo em vista que a contribuinte deixou de apresentar os livros de manutenção obrigatória na determinação do lucro real, opção exercida nos períodos auditados, ainda mais à vista do reconhecimento expresso da impugnante sobre a impossibilidade da recomposição de sua escrituração.

Sendo assim, estamos diante de hipótese de presunção de omissão de receitas por falta de emissão/escrituração de documentos (cupons) fiscais; a presunção, *in casu*, encerra uma outra consequência: ela não permite a identificação dos produtos que, em tese, teriam sido objeto de venda desacompanhada dos necessários documentos fiscais e, por isso mesmo, não permite inferir se haveria, ou não, em relação a tais produtos, regras distintas de apuração das contribuições em análise.

É verdade que, em razão disso, as consequências da aplicação dos preceitos do art. 41 da Lei 9.430/96 se tornam substancialmente mais gravosas; todavia, não nos é dado (julgadores) criar normas para tentar adequar a legislação de regência (mesmo que merecedora

de críticas). Como não há uma regra de proporcionalidade na lei para calcular o valor das exações em análise, dar parcial provimento ao apelo para que seja observada semelhante regra, equivaleria a distinguir onde a lei não distingue, o que é sabidamente vedado ao intérprete da lei.

Assim, ainda que entenda a alegação do contribuinte, não me é, legalmente possível, concluir de forma diferente do que foi concluído pela fiscalização e pelo acórdão recorrido.

É possível aferir, portanto, a partir da análise dos pontos cruciais para o deslinde deste processo, que a decisão trata com minúcia e correção os pontos aduzidos pela interessada em primeira instância e reiterados em seu Recurso Voluntário. Sendo assim, lanço mão do disposto no §3º do art. 57 do RICARF, para adoção das razões de decidir do Acórdão nº 0537.545 – DRJ/CPS, as quais transcrevo a seguir:

Conforme relatado, a interessada deixou de declarar e de oferecer à tributação as receitas operacionais, relativas aos anos-calendário 2005 a 2007; bem como deixou de oferecer à tributação o ganho de capital na alienação de bens do imobilizado, tendo sido formalizada a exigência pela fiscalização conforme o lucro arbitrado, diante da falta de apresentação de escrituração regular.

A interessada alega, inicialmente, a nulidade da exigência relativa à CSLL, ao Pis e à Cofins do ano-calendário 2005 (até novembro), posteriormente desistindo do litígio, quanto a esta parte, implicando a transferência dos débitos correspondentes para a cobrança imediata (processo nº 16041.000136/2010-53).

Também, a impugnante contrapõe-se à penalidade aplicada: (i) face anterior opção ao parcelamento, quando teria confessado os débitos apurados, sujeitando-se a denúncia espontânea; (ii) por julgar inconstitucional e ilegal a penalidade; e (iii) por julgar ter havido o *bis in idem*, face a cumulação da multa com o agravamento em 20% do percentual de determinação do lucro arbitrado, o qual entende ter natureza de penalidade; bem como contrapõe-se ao cálculo do ganho de capital, porque desconsiderado o valor da aquisição dos bens alienados.

A despeito da desistência do litígio no que se refere aos tributos e período abrangido pela ação fiscal, diga-se que, nos termos do art. 194 do Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização são regulados mediante a legislação tributária.

E o planejamento das atividades fiscais e as normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita encontravam-se, à época do feito, regulados pela Portaria SRF nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, que trata do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Referido normativo disciplinou expressamente acerca do período de apuração abrangido pela ação fiscal, nos seguintes termos:

“Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

I - a numeração de identificação e controle;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do AFRFB responsável pela execução do mandado;

VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRFB a que se refere o inciso V; e VII - o nome, a matrícula e o registro de assinatura eletrônica da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato.

§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem como as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

§ 2º No caso de auditoria em matéria previdenciária, o prazo a que se refere o § 1º será de dez anos.

§ 3º Na hipótese de se fixar o período de apuração correspondente, o MPF-F alcançará o exame dos livros e documentos, referentes a outros períodos, com vista a verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período fixado, ou dele sejam decorrentes.

§ 4º O MPF-D indicará, ainda, a descrição sumária das verificações a serem realizadas, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

§ 5º O MPF-E indicará a data do início do procedimento fiscal, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

§ 6º Na hipótese de instauração de procedimento fiscal destinado exclusivamente a verificar o cumprimento de obrigação acessória, o MPF-F deverá identificar a obrigação e o período a que se refere, conforme modelo aprovado por esta Portaria, não se aplicando o disposto no § 1º deste artigo.

§ 7º O disposto no § 1º não se aplica no caso de procedimento fiscal destinado a constatar a correta aplicação da legislação de comércio exterior que possa resultar tão somente em apreensão de bens ou mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigência de multas ou direitos comerciais, hipótese em que o MPF-F poderá indicar apenas a descrição sumária das verificações a serem efetuadas."

"Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal identificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração." (negrejou-se)

Depreende-se, da legislação transcrita, que fica a critério da autoridade administrativa fixar, ou não, via MPF-F, o período de apuração sujeito à verificação. E ainda que seja fixado o período de apuração, este pode ser objeto de alteração posterior, via registro eletrônico.

Contudo, em relação à verificação obrigatória entre os valores declarados e os apurados na escrituração da contribuinte, como é o caso aqui tratado, determina a norma legal que esta seja efetuada em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos.

Não há nada a macular, portanto, o procedimento fiscal.

Não obstante, é entendimento pacífico no âmbito administrativo que as normas de controle de atividade fiscal não podem ser opostas aos interesses da Fazenda, prevalecendo a atividade administrativa tendente à apuração do crédito tributário, por ser vinculada à lei e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

Veja-se a jurisprudência administrativa acerca da matéria:

NORMAS PROCESSUAIS - INOCORRÊNCIA DE NULIDADE - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF, primordialmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. O MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que reforça o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização e implica em que, ainda que ocorram problemas com o MPF, não teria como efeito tornar inválidos os trabalhos de

fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributários apurados. A prorrogação após o vencimento do prazo do mandado de procedimento fiscal (MPF) não se constitui hipótese legal de nulidade do lançamento. (regrajou-se)[2º CC Ac. 203-09205, de 14/10/2003]

Prosseguindo, à análise dos autos, depreende-se que os fatos foram perfeitamente descritos e juridicamente qualificados pelas normas pertinentes. Consubstanciam-se no entendimento da Autoridade Fiscal acerca das infrações apontadas, resumida no início do relatório.

Além disso, a fiscalização elaborou um conjunto de demonstrativos e planilhas, o qual, combinado com os termos e a descrição dos fatos, demonstra cabalmente a forma como foi apurado e calculado o crédito tributário, caracterizando plenamente todos os elementos do fato jurídico tributário, pelo que não se vislumbra qualquer prejuízo à contribuinte para a perfeita inteligência acerca da matéria autuada.

Nota-se que durante os trabalhos fiscais a contribuinte foi regularmente intimada a prestar os esclarecimentos necessários para elucidação dos fatos apurados pelo Fisco, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 94, de 24 de dezembro de 1997.

Desta feita, não há de se falar da nulidade do lançamento, mesmo porque não se mostraram atendidos os requisitos constantes do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que disciplina a matéria:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)”

Sendo, os atos e termos, lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa, ante a perfeita descrição dos fatos e enquadramento legal específico e a abertura de prazo legal de impugnação, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.

No presente caso, a interessada demonstrou, mediante as razões de impugnação ofertadas, ter compreendido claramente os motivos da autuação, rebatendo, ponto a ponto, as infrações apontadas, não havendo de se cogitar do cerceamento do direito de defesa.

Acerca da falta de tributação da receita bruta, propriamente dita, nada dispôs, expressamente, a impugnante. Os valores apurados pelo Fisco são aqueles constantes do Livro Registro de Saída escriturado pela própria pessoa jurídica. Nesse contexto, nada contrapondo a impugnante quanto à base de cálculo utilizada, correta é a exigência mediante lançamento de ofício.

Por outro lado, nos termos do art. 418 do RIR/99, considera-se ganho de capital o resultado na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente, tendo por base o valor contábil registrado na escrituração da pessoa jurídica, diminuído, conforme o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada. Confira-se:

Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

§ 2º O saldo das quotas de depreciação acelerada incentivada, registradas no LALUR, será adicionado ao lucro líquido do período de apuração em que ocorrer a baixa

A tributação do Ganho de Capital no regime do lucro arbitrado, modalidade de tributação do resultado adotada no lançamento de ofício aqui guerreado, é regulada no art. 536 do RIR/99:

Art. 536. Serão acrescidos à base de cálculo os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 531, auferidos no período de apuração, observado o disposto nos arts. 239, 240, 533 e 534 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso II).

(...)

§ 2º Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52).

(...)

§ 5º Na hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, § 3º).

§ 6º Para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas jurídicas de que trata este Subtítulo observarão os seguintes procedimentos (Lei nº 9.249, de 1995, art. 17):

I - tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser atualizado monetariamente até 31 de

Processo nº 16045.000485/2009-00
Acórdão n.º 1302-003.148

S1-C3T2
Fl. 520

dezembro desse ano, não se lhe aplicando qualquer atualização monetária a partir dessa data;

II - tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer atualização monetária.

(...)

Observa-se que ao longo da ação fiscal a interessada foi intimada a apresentar as notas fiscais de compra dos bens do permanente alienados, para fins de apuração do ganho de capital, o que deixou de ser devidamente atendido, ensejando a determinação do ganho sem o cômputo do custo de aquisição.

Por ora da impugnação a contribuinte apresenta as notas fiscais de compra relacionadas no doc. nº 33 (fls. 267), que pretende vincular apenas a alguns dos bens do permanente alienados, as quais são apreciadas conforme quadro abaixo:

N.O	Discriminação do Ativo Imobilizado	Relação NF de Compra			Relação NF de Venda			Observação
		Data	NF	Total	Data	NF	Total	
1º	Diversos equipamentos de informática				17/01/2005	037713	3.000,00	Não comprovada
2º	Diversos equipamentos de informática	17/01/2005	001746	3.000,00	27/01/2005	037789	3.000,00	Aceito NF compra
3º	Veículo VW Kombi 1999/1999, a gasolina				11/03/2005	038231	9.000,00	Não comprovada
4º	Copiadora Digital laser AR 5015 Display Cristal				15/06/2005	038872	1.600,00	Não comprovada
5º	Veículo Fiat Palio EDX 1997-Azul	03/08/2005	039234	9.000,00	22/11/2005	040152	10.500,00	Não aceita porque ilegível a descrição do bem na NF compra e no doc.transf.
6º	Veículo Fiat Uno Mille Smart2001- branco				22/11/2005	040153	10.000,00	Não comprovada
7º	Diversos moldes de injetar e acessórios	21/03/2007	000575	640.000,00	13/02/2006	040801	640.000,00	Não aceita porque a nota fiscal de saída apresenta descrição e CFOP de venda de bem e data emissão em 13/02/06, um ano, portanto, anterior à data emissão NF nº 000575, de 21/03/07, emitida no suposto recebimento da devolução. Além disso, não foi apresentada a NF de aquisição, anterior à suposta devolução.
8º	Veículo Fiat Uno Mille Fire Azul - ano 2001/2002	15/07/2004	035160	12.800,00	16/10/2006	042793	11.000,00	Não aceita porque não apresentado o doc. de transf. Veículo, o qual não resta suprido pela declaração de fls. 266, pois inexistente reconhecimento de firma e/ou documento de identificação do vendedor
9º	Veículo GM Celta 2 P Life - ano 2005/2006	03/08/2005	039242	22.000,00	14/11/2006	043009	22.000,00	Aceito o documento de transf.do veículo, o qual confirma o valor da compra
10º	Veículo Caminhonete Ford F 250 XLT - ano 2001	26/12/2006	039819	20.000,00	26/12/2006	043273	43.000,00	Não aceito porque ausente documento transf.veículo, considerado o vínculo familiar entre os sócios das empresas vendedora/compradora
11º	Veículo Peugeot 307 Felini - Preto	14/03/2005	020701	57.000,00	15/03/2007	043665	38.100,00	Aceito NF compra
12º	Veículo GM Celta ano 2004 - Prata				29/05/2007	043842	19.000,00	Não comprovada
13º	Notebook Toshiba A4 Pentium 1.6 Ghz	22/11/2005	000134	2.800,00	05/06/2007	043882	1.000,00	Não aceito porque NF compra se refere a notebook com outro N/S (X4029723Q)
14º	Notebook Acer 3100 - Sempron 3400	30/11/2006	000044	3.080,00	05/06/2007	043883	1.000,00	Não aceito porque NF compra se refere a outra descrição de produto (Acer 3003 - Sempron 3000)
15º	Veículo GM Celta 2 P Life - Preto	03/08/2005	039241	22.000,00	13/06/2007	043919	19.364,00	Aceito o documento de transferência do veículo, o qual confirma o valor da compra
16º	Equipamentos elétricos alta tensão				18/07/2007	044050	10.000,00	Não Comprovada
17º	Veículo GM Celta ano 2001 - Prata				18/12/2007	044664	13.500,00	Não Comprovada
				791.680,00			841.664,00	

Como visto do quadro supra, foi aceita a comprovação da compra apenas dos bens relacionados nos itens nºs 2º, 9º, 11º e 15º, cujo custo de aquisição se mostrou igual ou superior ao valor da respectiva venda, nada contribuindo, portanto, para a apuração de ganho de capital, o que enseja a retificação do lançamento do IRPJ e da CSLL, aqui em litígio, conforme as novas bases de cálculo abaixo discriminadas:

Período	BC	exclusão	BC	IRPJ		
	AIN	Ganho Capital	revisada	Imposto	Adicional	IRPJ Devido
	(A)	(B)	(C)=(A)-(B)	D=Cx0,15	E=(C-60.000)x0,1	(D+E)
1º TRIM05	381.904,93	3.000,00	378.904,93	56.835,74	31.890,48	88.726,23
4º TRIM06	467.259,62	22.000,00	445.259,62	66.788,94	38.525,96	105.314,91
1º TRIM07	338.917,68	38.100,00	300.817,68	45.122,65	24.081,77	69.204,42
2º TRIM07	468.440,04	19.364,00	449.076,04	67.361,41	38.907,60	106.269,01

Período	BC	exclusão	BC	CSLL
	AIN	Ganho Capital	revisada	devida
	(A)	(B)	(C)=(A)-(B)	D=Cx0,09
4º TRIM06	565.074,52	22.000,00	543.074,52	48.876,71
1º TRIM07	414.122,11	38.100,00	376.022,11	33.841,99
2º TRIM07	575.469,05	19.364,00	556.095,05	50.048,55

Acerca da depreciação, sua desconsideração é mais favorável à atuada, dado que, se considerada, implicaria maior ganho por parte da contribuinte.

Sobre o arbitramento do lucro, para melhor deslinde da controvérsia, importa tecer alguns comentários.

O lucro, base de cálculo do imposto sobre a renda, a teor do art. 44 do Código Tributário Nacional (CTN), é o próprio fato descrito na lei, quando observado sob a sua perspectiva dimensionável.

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), dispõe fartamente sobre a dimensão mensurável do fato gerador, especificando a forma como se dá a medida da renda das pessoas jurídicas, conceituando seja ela determinada sob três diferentes regras, a saber: a) lucro real; b) lucro presumido; c) lucro arbitrado. Para a adoção de uma forma de cálculo em detrimento à outra se presume o atendimento de condições específicas, previstas nas normas em regência.

O lucro real, regra geral, sobrepõe-se naturalmente às demais modalidades de apuração, justamente por representar a renda efetivamente auferida, considerados todos os aspectos envolvidos na sua geração, precisamente determinados, em discriminado período de tempo. No entanto, referida forma de apuração desencadeia maior ônus procedimental por parte da contribuinte, momento no que diz respeito à obrigatoriedade de manutenção de escrituração comercial e fiscal regular. É o que dispõe o RIR/99:

"Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25)."

Por tal razão, **facultou** o legislador, à exceção das hipóteses por ele selecionadas, previstas no art. 246 do RIR/99, a adoção, pela contribuinte, de forma de apuração do lucro mais simplificada, segundo as regras do presumido, a qual, no entanto,

também se baseia em alguns dados de escrituração obrigatória. A respeito, assim dispõe o RIR/99:

*“Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no **lucro presumido** deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):*

*I - **escrituração contábil nos termos da legislação comercial;***

*II - **Livro Registro de Inventário**, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;*

*III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, **todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica**, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.*

*Parágrafo único. **O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).”*

Como visto, na modalidade do lucro presumido a pessoa jurídica deve manter, ao menos, o Livro Registro de Inventário e o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda movimentação financeira, inclusive bancária.

É importante ressaltar, portanto, que, tanto nas regras do lucro real, quanto do lucro presumido, impõe-se à contribuinte o dever de guarda e conservação dos livros contábeis e/ou fiscais pertinentes a cada uma dessas modalidades de apuração do lucro, bem como da documentação que acoberta os registros escriturados.

O lucro arbitrado, forma excepcional de se quantificar a renda tributável, é utilizado, via de regra, pela Administração Tributária, em casos de omissões ou erros graves constatados na escrituração na qual se deve respaldar a contribuinte. E este é o fato determinante para a adoção dessa modalidade de apuração do lucro, em detrimento daquela formalizada pela pessoa jurídica em sua declaração de rendimentos e/ou em seus registros contábeis/fiscais. Está regulado no art. 530 do RIR/99:

“Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

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

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

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

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

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

A autoridade responsável pela fiscalização pode e deve examinar a escrituração e documentação da empresa com a finalidade de verificar se a opção feita pela contribuinte é legítima e se a apuração do lucro, na modalidade facultada pela legislação tributária, é correta.

Veja-se a respeito o que dispõe o RIR/99, particularmente quanto à fiscalização das empresas optantes e/ou obrigadas à apuração do resultado pelo lucro real, como é o caso aqui tratado:

“Art. 276 – A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º).”

Para que o exame fiscal seja possível, a empresa deve, além de cumprir outras obrigações acessórias, escriturar os livros e, sobretudo, **manter em boa guarda e ordem a documentação**, sob pena de frustrar qualquer possibilidade de verificação da legitimidade da opção, da conduta, e da apuração do lucro, pelo sujeito ativo.

Nesse sentido, dispõe o art. 264 do RIR/99:

“Art. 264 – A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-lei nº 486/69, art. 4º).

§ 1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de 48 horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-lei nº 486/69, art. 10).

§ 2º A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior (Decreto-lei nº 486/69, art. 10, parágrafo único)

§3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados

até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430/96, art. 37)". (grifou-se)

Resta evidente a imposição primordial: o dever de cuidado por parte da contribuinte com relação à guarda de seus livros e documentações contábeis e fiscais, objetivando, enfatize-se, que, quando solicitado, possa o sujeito passivo da obrigação tributária apresentar prontamente os elementos probatórios de suas operações comerciais, de forma a resguardar a legitimidade da opção efetuada quanto à forma de apuração do seu lucro tributável, sob pena de frustrar a pretensão da contribuinte quanto ao regime adotado.

É importante salientar que o dispositivo legal acima reportado visa, acima de tudo, a dar efetividade ao comando estipulado no art. 923 do mesmo Regulamento, que reza: *"A escrituração mantida com observância das disposições legais faz **prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (base legal constante do Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º)**".*

A ordem estipulada no citado art. 264 do RIR/99 se dirige, dessa forma, a defender aos interesses do sujeito passivo. Tanto é assim que o legislador admite, em mesmo dispositivo legal - §§ 1º e 2º, quando comprovada a existência de fatores alheios à vontade da pessoa jurídica, desde que efetuada a devida comunicação à sociedade, bem como aos órgãos competentes, a reconstituição da sua escrita, como **medida de exceção**.

Isso, porque a escrituração se presta a reproduzir, **dia a dia**, os atos ou operações da atividade que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da empresa, sendo que o registro atemporal dos atos de comércio não se encaixa dentro desse contexto.

Veja-se que a oportunidade oferecida não é a de legitimar as informações porventura já prestadas ao Fisco sem respaldo em documentação pertinente, em virtude da ocorrência de caso fortuito ou de força maior, mas, ao contrário, de oferecer elementos ao sujeito passivo para que este venha a **reconstruir sua documentação e livros contábeis e fiscais**, a fim de legitimar as mesmas informações antes apresentadas.

Para dar legalidade ao procedimento assim permitido deve a contribuinte observar, necessariamente, ambos os requisitos e na ordem prescrita. Ou seja, comunicar a sociedade e aos órgãos competentes – Registro do Comércio e SRF, no prazo previsto e, **em seguida**, efetivar a reconstituição da sua escrita, mediante a legalização de novos livros e fichas, tudo com apoio em documentos devidamente recuperados. Sem a adoção desse segundo procedimento, totalmente ineficazes se tornam os atos anteriormente praticados, para os efeitos fiscais.

São os **livros e os documentos** que acobertam os registros ali efetuados **elementos imprescindíveis para legitimar a opção de tributação pelo lucro real/presumido** retratada na declaração de rendimentos.

Enfatize-se que a causa do arbitramento é a não-apresentação em tempo hábil dos livros contábeis e fiscais, a ausência da escrituração dos mesmos ou a sua imprestabilidade.

A não-apresentação em tempo hábil, porque o Fisco dispõe de prazo fatal determinado para a revisão do procedimento adotado pelo sujeito passivo e eventual constituição do correspondente crédito tributário. Assim, a falta de apresentação dos livros e documentos ou a não reconstituição da escrita em prazo razoável, **concedido em juízo de admissibilidade**, quando necessário, por não permitirem a conferência fiscal, acarretam ao sujeito passivo o ônus de ver afastada a pretensão quanto à opção da modalidade do lucro exercida.

A ausência ou imprestabilidade, porque, da mesma forma que a anterior, impossibilitam a autoridade competente de conferir a opção de tributação adotada pela contribuinte, afastando a legitimidade de seus atos.

No entanto, alcançada a conclusão da impertinência da opção do lucro, seja pela não-apresentação, falta ou imprestabilidade da escrituração que não admita reparos, cumpre ao Fisco, tão-somente, desclassificar a modalidade do lucro exercida, adotando-se o arbitramento como única forma, com respaldo legal, para se apurar o resultado da pessoa jurídica, eis que as outras modalidades de apuração ensejam, necessariamente, como requisito legal, o apoio em escrituração e documentação regular, a qual deve ser mantida de acordo com a sistemática escolhida (Lucro Real ou Presumido).

Portanto, a não observância das disposições constantes da legislação tributária, no tocante à boa guarda e conservação da escrituração contábil e documentos que a acobertam, bem como dos procedimentos existentes para a formalização de comunicação de extravio e reconstituição da escrita em tempo hábil, acarretam o procedimento do arbitramento.

Ressalte-se que a reconstituição da escrita e/ou a permissão de sua escrituração fora do prazo previsto na norma de regência constituem medida de exceção, da mesma forma que o próprio arbitramento.

Esclareça-se que **o arbitramento não é uma penalidade**, e sim a única consequência possível a uma situação consumada, que é a não-apresentação, para exame, dos necessários livros contábeis e fiscais, ou a conclusão da imprestabilidade da escrita para validar a autenticidade das informações prestadas ao Fisco. **O arbitramento é simplesmente um critério adotado para o cálculo do lucro**. Não há de se falar, portanto, em *bis in idem*, quando da aplicação da multa de lançamento de ofício sobre os valores tributados conforme o lucro arbitrado.

Nesse sentido, colaciona-se a seguinte jurisprudência administrativa:

“ARBITRAMENTO NÃO É PENALIDADE – O arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro” (Ac. CSRFY01-0.123/81).

Quando conhecida a receita, opera-se pela aplicação de percentuais determinados de acordo com a atividade exercida, com o fim, inclusive, de respeitar os princípios da capacidade contributiva e de isonomia do sujeito passivo da obrigação tributária, consoante art. 532 do RIR/99:

“Base de Cálculo quando conhecida a Receita Bruta

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).”

Assim, no presente caso, quanto ao mérito do arbitramento propriamente dito, relativamente aos anos-calendário de 2005 a 2007, verifica-se a correção do procedimento adotado, à vista da constatação de que deixou a contribuinte de apresentar os livros de manutenção obrigatória na determinação do lucro real, opção exercida nos períodos auditados, ainda mais à vista do reconhecimento expresso da impugnante sobre a impossibilidade da recomposição de sua escrituração.

Quanto à multa de lançamento de ofício, esta é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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 pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 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 pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)”(negrejou-se)

Como visto do dispositivo transcrito, para a aplicação da multa no patamar de 75% basta a constatação, em procedimento de ofício, de infração à legislação tributária, por parte da contribuinte. E é exatamente este o caso aqui tratado, no qual restou evidenciada a falta de declaração e de recolhimento dos tributos e contribuição incidentes sobre a receita bruta auferida.

A necessidade da comprovação *in concreto* do dolo, fraude ou simulação, conforme previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, faz-se necessária apenas para a qualificação da penalidade, a ser aplicada em percentual duplicado

(150%), consoante art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, não sendo esta a hipótese dos presentes autos.

De outro giro, a multa moratória no limite de 20%, prevista no art. 61 da citada Lei nº 9.430, de 1996, é cabível apenas no recolhimento espontâneo, só se admitindo a sua aplicação quando já iniciado o procedimento fiscal, relativamente aos débitos declarados pela contribuinte (entendida declaração o instrumento com caráter de confissão de dívida), desde que o pagamento se dê até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, a teor do art. 47 da mesma Lei nº 9.430, de 1996, também não sendo esta a hipótese do presente caso, conforme adiante se demonstrará.

Por outro lado, importa consignar que as multas previstas no Código de Defesa do Consumidor não se aplicam no âmbito tributário, consoante pacificado em Súmula do CARF:

Súmula CARF nº 51: As multas previstas no Código de Defesa do Consumidor não se aplicam às relações de natureza tributária.

Decorrendo a exigência da multa de ofício de expressa determinação legal, conforme descrito nos Demonstrativos que acompanham o auto de infração, não cumpre à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

Por outro lado, a administração tributária expressou, recentemente, seu entendimento acerca da *denúncia espontânea* (Nota Técnica COSIT nº 01, de 18/01/2012), assim considerada aquela que é feita antes de a autoridade administrativa tomar conhecimento da infração ou antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração denunciada.

Se o sujeito passivo, espontaneamente e antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração, denuncia a infração cometida, efetuando, se for o caso, *concomitantemente*, o pagamento do tributo devido e dos juros de mora ou procedendo ao depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o valor do tributo dependa de apuração, ficará excluído da responsabilidade pela infração à legislação tributária (aplicação de multa de mora ou de ofício).

O exercício da denúncia espontânea pressupõe, portanto, a prática de dois atos distintos por parte do sujeito passivo:

- a) a notícia da infração; e
- b) o pagamento do tributo devido e dos encargos da demora, se for o caso, ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

A denúncia espontânea da infração está relacionada com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o que é bem diferente da infração superveniente à apuração do tributo pela contribuinte, relacionada com a mora no recolhimento antecipado que a modalidade de lançamento lhe impõe.

Como se sabe, lançamento por homologação é aquele no qual cabe ao sujeito passivo apurar o montante do imposto devido e antecipar seu pagamento, sem o prévio exame da autoridade administrativa, nos termos do art. 150 do CTN, constituindo, assim, o

crédito tributário. Tal constituição se caracteriza pela entrega das declarações que configuram confissão de dívida, tais como a DCTF, DIRPF, GFIP e Dcomp.

A não aplicabilidade da denúncia espontânea aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação declarados pelo contribuinte foi objeto da Súmula nº 360 do STJ: “*O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo*”.

De fato, uma vez que o objetivo do art. 138 do CTN é o de estimular a contribuinte infratora a regularizar sua situação fiscal, denunciando situações ainda desconhecidas por parte do Fisco, com o que este recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa da contribuinte, talvez jamais ocorresse, sendo **concomitantes** a constituição do crédito tributário e o pagamento/compensação do tributo, acrescido dos juros de mora, produz o efeito de denúncia espontânea.

Contudo, o parcelamento não produz o mesmo efeito extintivo do pagamento e da compensação, pois apenas **suspende** a exigibilidade do crédito tributário, não excluindo a incidência de juros e multas, salvo disposição de lei em contrário (art. 151, VI, c/c art. 155-A, ambos do CTN).

Apesar de constituir o crédito tributário, pela confissão, **o parcelamento não é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea**, porque, como visto, não extingue de imediato o crédito tributário nele inserido, mas somente quando resolvida a condição suspensiva **Nessa hipótese, somente é admissível a exclusão/redução da multa de mora ou de ofício quando expressamente prevista na lei que regulamenta o parcelamento**.

Pois bem, o parcelamento disciplinado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, dispôs sobre a redução de 100% da multa de mora ou de ofício, nos casos: (i) de débitos não objeto de parcelamento anterior, quando pagos à vista (art. 1º, § 3º, I); e (ii) de parcelamento de débitos anteriormente incluídos no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e do parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 (art. 3º, § 2º, IV).

Em regulamentação à mencionada Lei foi editada a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22/07/2009, que estendeu a redução de 100% da multa de mora ou de ofício, para o pagamento à vista do saldo remanescente do programa Refis e dos parcelamentos Paes, Paex e ordinários (art. 6º).

Além disso, tratando especificamente acerca dos débitos com exigibilidade suspensa, referida Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009, condicionou à desistência expressa e irrevogável da impugnação, até 30 dias após o prazo final previsto para o pagamento à vista ou opção pelo parcelamento de que trata citado normativo, para fins de aproveitamento das condições nela disciplinadas (art. 13), devendo a desistência da impugnação ser efetuada mediante petição dirigida ao Delegado da Receita Federal de Julgamento, no prazo estipulado, só se admitindo a desistência parcial da impugnação se o débito objeto de desistência for passível de distinção dos demais débitos discutidos (art. 13, §§ 3º e 4º).

A Instrução Normativa RFB nº 1.049, de 30/06/2010, disciplinando a matéria, dispôs sobre a necessidade da entrega das declarações cabíveis (DCTF, GFIP, DSPJ, DIRPF, DITR, conforme o caso), para fins de inclusão no parcelamento de que trata a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009 (art. 1º). Também, tratando do parcelamento de débitos

vencidos até 30 de novembro de 2008, correspondentes a períodos de apuração objeto de procedimento de fiscalização por parte da RFB, iniciado até 30 de julho de 2010 e não concluído até o momento da consolidação, determinou a apresentação de informações relativas às modalidades de parcelamento pretendidas, independentemente de o sujeito passivo estar ou não obrigado à entrega de declaração específica, a serem prestadas na forma e no prazo de que trata o art. 15 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009 (art. 4º)

A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 13, de 02/07/2010, prorrogou o prazo da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 11, de 24/06/2010, que disciplina a hipótese de a contribuinte se manifestar pela não inclusão da totalidade de seus débitos nos parcelamentos previstos nos arts. 1º a 3º da Lei nº 11.941/2009, determinando a indicação pormenorizada dos débitos a serem incluídos no parcelamento, até 16/08/2010.

De outro giro, a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2, de 03/02/2011, tratou da migração dos pedidos efetuados na forma da MP nº 449/2008, bem como da prorrogação do prazo para desistência de impugnação dos débitos com exigibilidade suspensa, da seguinte forma:

Seção II

Da Migração dos Pedidos Efetuados na Forma da Medida Provisória nº 449, de 2008

Art. 2º Para os sujeitos passivos que efetuaram opções válidas pelas modalidades previstas nos arts. 1º a 3º da Medida Provisória nº 449, de 2008, referidos no § 3º do art. 1º, será observada a seguinte correlação de modalidades compatíveis na migração de que trata o § 1º do art. 18 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009:

I - as opções validadas pelos arts. 1º ou 3º da Medida Provisória nº 449, de 2008, serão automaticamente habilitadas para consolidação nas seguintes modalidades da Lei nº 11.941, de 2009:

- a) PGFN - Débitos Previdenciários - Parcelamento de Dívidas Não Parceladas Anteriormente;***
- b) PGFN - Débitos Previdenciários - Parcelamento de Saldo Remanescente do Programa de Recuperação Fiscal (Refis), Parcelamento Especial (Paes), Parcelamento Excepcional (Paex) e Parcelamentos Ordinários;***
- c) PGFN - Demais Débitos - Parcelamento de Dívidas Não Parceladas Anteriormente;***
- d) PGFN - Demais Débitos - Parcelamento de Saldo Remanescente dos Programas Refis, Paes, Paex e Parcelamentos Ordinários;***
- e) RFB - Débitos Previdenciários - Parcelamento de Dívidas Não Parceladas Anteriormente;***
- f) RFB - Débitos Previdenciários - Parcelamento de Saldo Remanescente dos Programas Refis, Paes, Paex e Parcelamentos Ordinários;***
- g) RFB - Demais Débitos - Parcelamento de Dívidas Não Parceladas Anteriormente; e***
- h) RFB - Demais Débitos - Parcelamento de Saldo Remanescente dos Programas Refis, Paes, Paex e Parcelamentos Ordinários;***

II - as opções validadas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 449, de 2008, serão automaticamente habilitadas para consolidação nas seguintes modalidades da Lei nº 11.941, de 2009:

- a) PGFN - Parcelamento de Débitos Decorrentes do Aproveitamento Indevido de Créditos do IPI; e*
- b) RFB - Parcelamento de Débitos Decorrentes do Aproveitamento Indevido de Créditos do IPI.*

Parágrafo único. Para as modalidades habilitadas em decorrência da migração de que trata este artigo e que forem consolidadas na forma do art. 1º, considerar-se-á o requerimento de adesão ao parcelamento como efetuado em 30 de novembro de 2009.

(...)

Seção III

Dos Débitos com Exigibilidade Suspensa

Art. 13. O prazo para desistência de impugnação ou de recurso administrativos ou de ação judicial de que tratam o caput e o § 1º do art. 13 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009, ficam reabertos até o último dia útil do mês subsequente à ciência do deferimento da respectiva modalidade de parcelamento ou da conclusão da consolidação de que tratam o art. 28 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009.

§ 1º O sujeito passivo deverá selecionar débito com exigibilidade suspensa no momento em que prestar as informações necessárias à consolidação de cada modalidade, ainda que a desistência e a renúncia de que trata o caput sejam:

I - formalizadas pelo sujeito passivo após a apresentação das informações necessárias à consolidação; ou

II - analisadas e acatadas pelo órgão ou autoridade competente, administrativo ou judicial, em momento posterior à apresentação das informações necessárias à consolidação.

§ 2º Na hipótese de que trata o § 5º do art. 32 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009, a inclusão de débito na consolidação de modalidade para parcelamento somente poderá ocorrer após apuração do respectivo saldo remanescente, não liquidado por depósito, mediante prévia conversão em renda ou transformação em pagamento definitivo dos valores depositados, sem prejuízo da posterior apresentação, pelo sujeito passivo, de solicitação de revisão da consolidação da respectiva modalidade para inclusão do referido saldo.

§ 3º Quando o sujeito passivo efetuar a seleção do débito na forma do § 1º, a autoridade administrativa poderá dispensar as exigências contidas no caput e no § 3º do art. 13 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009, relativamente à impugnação ou ao recurso administrativo, desde que a desistência seja integral.

§ 4º O disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo não prejudica a revisão da consolidação pela PGFN ou pela RFB caso se constate a inclusão de débito sem a observância das condições exigidas, inclusive na hipótese de o órgão ou a autoridade competente, administrativo ou judicial, não acatar a desistência e renúncia formalizadas.

A impugnante alega ter optado anteriormente pelo parcelamento de que trata a MP nº 449/08, hipótese na qual: (i) poderia formalizar a opção pelo reparcelamento dos débitos, observada a forma e o prazo previstos no art. 12 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 06/2009; ou (ii) sujeitar-se à migração automática dos débitos para as modalidades de parcelamento compatíveis (tais como: RFB - Demais Débitos - Parcelamento de Dívidas Não Parceladas Anteriormente; e RFB - Demais Débitos - Parcelamento de Saldo Remanescente dos Programas Refis, Paes, Paex e Parcelamentos Ordinários), conforme art. 18 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 06/2009.

Conforme documentos trazidos na defesa (docs. nºs 13 a 19 - fls. 244/250), a interessada aderiu, em 30/11/2009, *posteriormente ao início da ação fiscal* (dado em 16/03/2009 - fls. 04), ao parcelamento da Lei nº 11.941/09, tendo sido deferido o documento de adesão na PGFN e na RFB de débitos previdenciários e demais débitos, na condição de *não parcelados anteriormente*, aguardando-se informações para a consolidação.

Portanto, no presente caso, não restou comprovada a anterior inclusão dos débitos trazidos a litígio em pedido de parcelamento efetuado na Forma da Medida Provisória nº 449, de 2008, que tenha sido migrado para aquele regido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Consigne-se que somente o pagamento à vista ou o parcelamento, nas condições estipuladas na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 06/2009, beneficiaria a contribuinte com a redução da multa em 100%, o que não foi observado, haja vista a desistência parcial da impugnação.

Assim, nada há de se reparar quanto ao lançamento efetuado, inclusive no que concerne à penalidade aplicada.

A título de esclarecimento, diga-se que é cabível a redução da multa de lançamento de ofício se adotada pela contribuinte qualquer uma das providências previstas no art. 6º, III e IV, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. Confira-se:

“Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)

I - 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)

II - 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)

III - 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)

IV - 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)

§ 1º No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento. (Renumerado com nova redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)

§ 2º A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009)” (re grejou-se)

No que concerne às alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade, esclareça-se que, por estar devidamente fundamentada a exigência em normas validamente editadas, não cabe a este órgão administrativo perquirir de sua constitucionalidade, dado este controle não ser da alçada dos órgãos administrativos, mas sim, exclusivamente, do Poder Judiciário, nos termos do art. 102, incisos I, “a” e III, “b” e § 1º da Constituição Federal.

Enquanto a norma não é declarada inconstitucional pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e não é eliminada do sistema normativo, tem presunção de validade vinculante para a Administração Pública.

Quaisquer discussões que versem sobre a constitucionalidade, legalidade ou equidade das leis exorbitam da competência das autoridades administrativas, às quais cabe apenas cumprir as determinações da legislação em vigor, principalmente em se tratando de norma validamente editada, segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido.

E acrescente-se que o dever de observância das normas abrange também as normas complementares editadas no âmbito da Secretaria da Receita Federal – SRF, conforme expressa disposição da Portaria nº 58, de 17 de março de 2006, *in verbis*:

“Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos.”

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Confirmando esse posicionamento, a Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dele fez constar o art. 62, o qual assim dispõe: *“Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”*.

Também, já foi editada Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dispondo, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Processo nº 16045.000485/2009-00
Acórdão n.º 1302-003.148

S1-C3T2
Fl. 533

A vedação ao julgador, de afastar a aplicação de lei, sob fundamento de inconstitucionalidade, foi, inclusive, inserida recentemente no Decreto nº 70.235, de 1972, o qual regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, mediante introdução do art. 26-A, dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

“Art. 26-A 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)” (ne grejou-se)

Lavrado o Auto principal, devem também ser lavrados os Autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN (Lei nº 5.172/66), devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.

Conclusão

Diante do exposto, rejeito as preliminares de nulidade e de decadência, para, no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa