



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA


Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Recurso n.º : 139.547 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPJ e OUTRO - EX.: 2001
Recorrentes : 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP e LEWISTON IMPORTADORA S/A
Sessão de : 24 DE FEVEREIRO DE 2005
Acórdão n.º : 105-14.959


IRPJ E DECORRENTES - ARBITRAMENTO - A falta de apresentação da escrita contábil autoriza o arbitramento do resultado pelo Fisco.
MULTA QUALIFICADA - Não se aplica a penalidade qualificada nos casos em que, embora a empresa tenha feito declaração inexata, informando receitas a menor, as receitas foram apuradas pela fiscalização a partir dos valores escriturados em livros fiscais e extratos bancários fornecidos pela própria empresa.

Recurso voluntário conhecido e parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício e voluntário interposto pela 10ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO/SP E LEWISTON IMPORTADORA S/A

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para reduzir a multa de 150% para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 MAI 2005



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

2

Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF,
CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, NADJA
RODRIGUES ROMERO e IRINEU BIANCHI.

A large, stylized handwritten signature in black ink, appearing to be the signature of Irineu Bianchi.

A smaller, more compact handwritten signature in black ink, appearing to be the signature of Eduardo da Rocha Schmidt.



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

Recurso n.º : 139.547
Recorrentes : 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP e LEWISTON IMPORTADORA S/A

RELATÓRIO

Trata-se de duplo recurso, um de ofício e outro voluntário.

O Sr. Presidente da 10ª Turma da DRJ em São Paulo, recorreu de ofício da decisão da 10ª Turma consubstanciada no Acórdão nº 3.578/2003 (fls. 648), assim ementado, na parte que interessa ao processo:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Ano-calendário: 2000*

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se de nulidade do Auto de Infração.

JUNTADA DE DOCUMENTOS.

A juntada de documentos deverá ser efetuada dentro do prazo para impugnação.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Tributam-se como omissão de receita os valores creditados em conta corrente em instituições financeiras, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem mediante documentação hábil e idônea. Exonerando-se os valores comprovados na impugnação.

TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO.

A falta de apresentação de livros e documentos essenciais à fiscalização autoriza o arbitramento do lucro.

MULTA AGRAVADA.

Constatado pela Fiscalização a ocorrência de evidente intuito de fraude, impõe-se a aplicação de multa agravada.

JUROS DE MORA. CABIMENTO. A falta de pagamento do tributo na data do vencimento implica a exigência de juros moratórios, calculados



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

até a data do efetivo pagamento, tendo a aplicação da taxa SELIC previsão legal.

ALEGAÇÕES

INCONSTITUCIONALIDADE. *A apreciação de alegações de inconstitucionalidade de leis compete unicamente ao Poder Judiciário.*

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados.

Lançamento Procedente em Parte"

A decisão recorrida, na parte que integra o recurso de ofício, cancelou a tributação sobre parte dos valores com imposição descrita como omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Os argumentos expendidos no voto foram assim expressos:

"4.28. Constatada a existência de lançamentos na conta corrente bancária da contribuinte, a fiscalização intimou-a a comprovar a origem (268 a 280).

A interessada juntou à impugnação os documentos de fls. 589 a 633. Analisando os referidos documentos verifica-se que os de fls. 589 a 629 não apresentam vinculação com os valores tributados pela Fiscalização e os documentos de fls. 630 a 633, contratos de empréstimos com o Banco Schahin, nos valores líquidos de R\$ 4.451.771,30 (R\$ 4.451.711,30 + R\$ 60,00) em novembro/2000 e R\$ 3.816.226,56 (R\$ 3.816.166,56 + R\$ 60,00) em dezembro/2000, devem ser excluídos da tributação.

4.29. Quanto aos demais valores a contribuinte não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta corrente.

4.30. Sendo tal comprovação ônus da contribuinte, não logrando fazê-lo, há que se manter parcialmente a tributação a título de omissão de



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

receita, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.”

Relativamente ao restante da matéria, com tributação mantida, foi interposto recurso voluntário de fls. 682 a 700.

Não consta carimbo de recepção do recurso voluntário, mas, a fls. 680 consta envelope postado nos Correios em 01.10.2003 (Com A. R.), que, provavelmente serviu para encaminhar o recurso voluntário, fato que não foi mencionado no seguimento do processo, sendo o encaminhamento a este Colegiado determinado pelo despacho de fls. 706, apoiado no arrolamento de bens procedido pela fiscalização.

Tendo sido recebido pela recorrente, por via postal, a decisão recorrida em 02.09.2003 (verso de fls. 673), o recurso é tempestivo.

A recorrente esclarece que nunca deixou de atender a fiscalização em seus pedidos e intimações e que as dificuldades decorreram de estar todo o departamento contábil “em férias coletivas que perduraram até 15.01.2002, quando foi totalmente desativado por falta de ética do antigo contador da empresa ...” (fls. 685). Em 18.02.2002 foi contratada nova contadora que iniciou a reorganização da contabilidade e documentos, que somente em 20.03.2002 tomou conhecimento das intimações do fisco, passando a atendê-las.

Quanto à imputação de crime contra a ordem tributária por omitir informações ou prestar declaração falsa, a recorrente se defende alegando que no início da fiscalização não possuía toda a documentação, que se encontrava em poder do contador, mas foi atendendo e fornecendo posteriormente, e que o fato de ter apresentado DIRPJ em branco (ex. 2001) decorreu de erro caracterizado por engano na escrituração e não por fraude, já que se baseou nas DCTFs apresentadas em branco, mas que já corrigira referido erro, apresentando DCTFs retificadoras. Afirma ainda que na impugnação forneceu



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

comprovantes de receita de movimentação bancária.

Aduz que a multa qualificada é indevida uma vez que nunca se provou a ocorrência de evidente intuito de fraude, estando ausente a configuração de crime.

Quanto ao arbitramento, afirma ser indevido, uma vez que houve o pedido de prazo de 90 dias para a apresentação de toda a documentação, o que possibilitaria a realização dos cálculos com base no lucro real, opção inicial de tributação da recorrente. Como o arbitramento somente se justifica como medida extrema, deve ser afastado.

Ataca, ainda, a inconstitucionalidade da cobrança da Taxa Selic e considera a multa aplicada caracterizadamente confiscatória.

Isso diante dos fundamentos do lançamento e da decisão recorrida, que podem ser resumidos.

A fiscalização se iniciou em 18.12.2001 e os autos de infração foram levados à ciência do contribuinte em 08.08.2002, por via postal (fls. 456).

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 403 a 412) objetivou configurar a ocorrência de crime contra a ordem tributária e descreveu o desenrolar da fiscalização, tendo destacado 18 termos de intimação ou reintimação e dois de devolução de documentos (fls. 404). Demonstrou ainda as condições de arbitramento e relacionou, adiante, os depósitos e transferências bancárias que considerou não comprovadas. O arbitramento se deu com base no Art. 530, inc. III, do RIR/99.

A base de cálculo do arbitramento foi composta com a integração dos depósitos e transferências bancárias considerados não comprovados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

7

Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

O lançamento com arbitramento limitou-se ao ano base de 2000 e o arbitramento alcançou os depósitos bancários em um item e receitas provenientes de vendas de mercadorias constantes do livro de registro de saída e não declaradas na DIRPJ em outro.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso de ofício foi adequadamente interposto e o voluntário é tempestivo e foi devidamente preparado, devendo ambos ser conhecidos e apreciados.

O recurso de ofício não deve ser provido, uma vez que apreciou com adequação as provas trazidas a fls. 630 a 633, relacionados seus valores nas intimações a fls 279 e 280, considerando-as suficientes para comprovar a origem de seus valores.

A correlação de valores é precisa e isso confirma a comprovação, uma vez que os créditos se originaram de financiamentos contratados com o Banco Schaim, coincidindo os valores líquidos: R\$ 4.451.771,30 e R\$ 3.816.226,56.

Quanto ao recurso voluntário, sua apreciação é mais complexa.

O primeiro aspecto levantado no recurso, acerca da alegação de inexistência de crime contra a ordem tributária por omitir informações ou prestar declaração falsa, não deve ser apreciado neste Colegiado, cuja competência é apreciar conflitos tributários no âmbito positivo, cabendo ao judiciário apreciar aspectos vinculados ao crime.

As alegações iniciais da empresa (fls. 685) de que quando da ciência do início da fiscalização em 19.12.2001 todo o departamento contábil estava em férias, que duraram até 15.01.2002, quando foi totalmente desativado por falta de ética do antigo contador da empresa, não pode produzir efeitos jurídicos, até porque à recorrente cabia providências concretas para atendimento à fiscalização. Parece que isso ocorreu a partir de



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

18.02.2002 com a contratação de nova contadora que teria iniciado a colocação da contabilidade em ordem.

A recorrente alega que em nenhum momento omitiu-se de cumprir o determinado pela fiscalização, desenvolvendo-se a fiscalização até o seu final.

Ademais o procedimento fiscalizatório está discriminado na decisão recorrida, relatados 21 termos lavrados após o início da fiscalização, entre os quais seis reintimações e um termo de embaraço à fiscalização pela falta de entrega de livros, datados no período de 28.01.2002 a 26.07.2002, tendo o encerramento da fiscalização ocorrido em 07.08.2002.

A argumentação da recorrente se concentra na afirmativa de que não houve qualquer fraude envolvida nas suas omissões, mas mero erro, já corrigido, uma vez que da DIRPJ constava movimento em branco porque fora preenchida à vista das DCTFs, as quais assim indicavam, mas que já foram retificadas. Assim, seria indevida a representação fiscal para fins penais.

Convém reproduzir os termos recursais (fls. 688):

“Por derradeiro, com o intuito de deixar mais uma vez consignada que a conduta da Recorrente não representa tipificação criminosa, mas na realidade deixou de apresentar a documentação necessária pois não estava na posse das mesmas, apresentou a empresa LEWINSTON IMPORTADORA S/A com a impugnação ao Auto de Infração comprovação de receita de movimentação de sua conta bancária em sendo:

(...)”

(E cita os dois valores já excluídos de tributação pela autoridade recorrida mais outros considerados não comprovados)

Alega, ainda, que se fossem levados em consideração todos os valores



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

pagos pelos créditos e deságios de vendas, poderia até ser apurado saldo com prejuízo à empresa e não lucro, o que acarretará profundas mudanças quanto aos tributos lançados. Alega ainda que elegeu a forma de tributar seus resultados pelo lucro real.

Tece extensa reprodução de comentários doutrinários acerca da aplicação da Lei nº 8.137/90 e pede o afastamento da multa qualificada pela ausência de dolo ou má-fé na sua conduta.

Bate-se, ainda, pelo cancelamento do arbitramento, que representa prejuízo aos princípios constitucionais, com a apuração de valores abusivos e confiscatórios em total prejuízo à capacidade contributiva da recorrente, além de ser o arbitramento medida extrema, devendo os valores lançados serem recalculados após a análise da documentação apresentada, bem como após a concessão do prazo de 90 dias, conforme requerido e não atendido pela fiscalização.

Como argumentos a serem rebatidos, ainda, constam a inconstitucionalidade da aplicação da variação da taxa Selic e o aspecto confiscatório da multa aplicada.

O início da análise deve ser o arbitramento como medida adotada pela fiscalização para apuração do crédito tributário.

Iniciada a fiscalização, conforme termo de fls. 159, em 18.12.2001, firmado pelo Sr. Nelson José Comegnio, identificado como sócio diretor da recorrente, seguiram-se intimações e reintimações, tendo em 20.03.2002 encaminhado correspondência (sem assinatura) pedindo prazo de 30 dias para reconstituir seus livros contábeis de 1997 a 2000 (fls. 227).



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

As intimações se seguiram, sendo que em 12.06.2002, já de posse de extratos bancários da recorrente, a fiscalização a intimou a comprovar a origem dos valores creditados ou depositados nas correspondentes contas bancárias (relação de 12 laudas em espaço simples), sem que houvesse qualquer comprovação ou até mesmo resposta.

Em 08.08.2002, a fiscalização procedeu ao lançamento mediante arbitramento do resultado da recorrente, sob descrição de que o contribuinte deixou de apresentar os livros e documentos de sua escrituração.

O exame das peças processuais induz a entender que à fiscalização não cabia outro recurso senão proceder ao arbitramento, como única forma de apurar os tributos devidos diante das circunstâncias constatadas, até porque a recorrente não desenvolveu maiores esforços para demonstrar o lucro real.

Conforme termo de verificação fiscal de fls. 403 a 412, a base do arbitramento se deu pela soma dos depósitos bancários não comprovados combinada com os valores constatados no livro de saídas de mercadorias.

A recorrente em nenhum momento questionou tal base de cálculo, omitindo-se de buscar outro valor, o que lhe dá conformidade.

Assim, é de se manter o arbitramento.

O enfoque principal da defesa se voltou para a penalidade aplicada, com sua qualificação – 150%.

Aqui cabe verificar se tal agravamento é compatível com a situação exposta nos autos.



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

O termo de verificação fiscal (fls. 403 a 428) contém minuciosa descrição dos fatos, inclusive o necessário detalhamento das bases tributadas, com a relação dos créditos bancários e dos valores constantes do livro de registro de saídas.

Ali consta que os livros diário e razão nunca foram apresentados, que foram apresentados livros de entradas de mercadorias de 2000 e de saídas de 2000 e 2001, bem como registro de inventário.

Os extratos bancários foram apresentados pela recorrente, que deixou de comprovar a origem dos créditos ou depósitos constantes dos mesmos.

Os autos de infração abrangeram apenas o ano de 2000 e alcançou a soma dos valores consignados a crédito das contas bancárias mais o valor constante do livro de registro de saídas de mercadorias.

No termo, a fiscalização desenvolveu raciocínio que assim se posicionou sequencialmente: a) Procurou demonstrar que o contribuinte, por ter apresentado declaração de rendimentos zerada, portanto em desacordo com elementos que ele devia conhecer, já que possuía em seu poder o livro de registro de saídas de mercadorias e os extratos bancários. Como conclusão, entendeu estar a recorrente caracterizada como tendo cometido Crime contra a Ordem Tributária (Art. 1º, da Lei nº 8.137/90), o que, apenas por isso, a habilitava a sofrer a sanção pecuniária da multa qualificada (150%); e b) Como consequência, aplicou-lhe a cominação de 150%, pela conjunção com os artigos 71, 72 e 73, sem definir claramente em qual dos três artigos estava sendo feito o enquadramento.

A multa qualificada foi capitulada no inciso II, art. 957, do RIR/99, de seguinte redação:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUINTA CÂMARA

13

Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

"Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

(...)

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

A fiscalização trouxe como paradigmas para aplicação da multa qualificada uma decisão judicial e uma decisão administrativa da DRJ em Curitiba, PR, assim expressas, sendo a primeira relativa a parte e a segunda da totalidade de ementa:

"a caracterização do crime de omitir informação com finalidade de suprimir ou reduzir tributo, nos moldes do art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, supõe que o contribuinte tenha os elementos exigidos pela fiscalização, não se caracterizando quando diz que deles não sabe, e a autoridade fazendária nada faz para demonstrar o contrário". (HC nº 95.04.20678-6/PR, Rel. Juis Ari Parglender, TRF, 4ª R., DJU, 12.07.95, p. 44.101.

"1 - DECLARAÇÃO ZERADA - CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - PENALIDADE AGRAVADA - A apresentação continuada de declarações de rendimentos em branco ou zeradas tipifica os crimes de sonegação fiscal e contra a ordem tributária, autorizando o agravamento da penalidade correspondente. ANO-CALENDÁRIO: 1995, 1196, 19997. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba. D. O. U. de 28.08.2001".

Dois procedimentos da recorrente merecem análise.

O primeiro, pela declaração de rendimentos apresentada com valores zerados, quando evidentemente seu representante legal sabia que existiam operações, tanto que consignadas no livro de registro de saídas de mercadorias, no montante de R\$



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

1.687.950,11 (fls. 428).

Com relação a esse fato o recurso trouxe (fls. 688) a afirmativa de que *“referida situação ocorreu por engano na escrituração, já que foi elaborada com base nas documentações e registros em DCTF’s de controle do antigo contador, sendo certo que a empresa Recorrente já corrigiu referido erro, apresentando as DCTF’s retificadoras,”*.

Sobre isso a fiscalização não se manifestou no termo de verificação nem a empresa comprovou ter procedido como alegou em época anterior ao início da fiscalização ou em período em que gozava da necessária espontaneidade.

A declaração de rendimentos do ano-calendário de 2000 (fls. 10 a 51) demonstra que ela está parcialmente preenchida, contendo informações sobre suas despesas operacionais nos dois primeiros trimestres do ano (fls. 16 e 17), o que provou prejuízo fiscal. Não constam valores nas informações acerca do patrimônio da empresa (fls. 47 a 49) nem declaração de tributos a pagar. Portanto, correta a informação fiscal.

Outrossim, não é comportamento reiterado da recorrente em assim proceder, uma vez que a DIRPJ relativa ao ano-calendário de 1999 (fls. 52 a 88) apresenta todos os dados da empresa, inclusive concluindo por declarar tributo a pagar – IRPJ = R\$ 371.261,25 (fls. 63). Ali se verifica que não foi transportado para a DIRPJ de 2000 o valor do patrimônio da empresa, cujo saldo em 31.12.1999 apresentava um ativo e passivo de R\$ 10.181.620,56, cada.

A decisão recorrida confirmou a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) por entender que o fato de o sujeito passivo manter a escrituração fiscal correspondente às entradas e saídas (vendas) de mercadorias e apresentar declaração de rendimentos com receita zero e manutenção de conta-corrente bancária não



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

contabilizada estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, com infração dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

O artigo 44, incisos I e II, da Lei nº 9.430/96 estabelece:

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

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

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativa ou criminais cabíveis.”

Para a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) deve ser comprovado evidente intuito de fraude como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Merece transcrição o teor daqueles artigos da Lei nº 4.502/64 que dispõe:

“Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, 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 principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.”

A rigor, se o inciso II, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determinou que a multa qualificada aplica-se às hipóteses de evidente intuito de fraude, caberia apenas a definição do conceito de fraude estabelecida no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, excluindo-se o seu alcance aos artigos 71 e 73 da mesma lei.

Entretanto e mesmo assim, os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 são taxativos quando definem a aplicação da multa qualificada quando constatada e comprovada a ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do **fato gerador da obrigação tributária principal** ou a própria ocorrência do **fato gerador da obrigação principal**.

O fato gerador da obrigação principal relativamente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica é a **aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica** de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais.

Por outro lado, a base de cálculo do Imposto sobre a Renda é o montante **real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis**.

Os contribuintes sujeitos ao lucro presumido e o arbitrado, a base de cálculo é a receita bruta e o contribuinte sujeito ao lucro real, a base de cálculo é o lucro líquido contábil ajustado pelas adições e exclusões.



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

O lucro real é apurado no LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real com base na escrituração contábil e fiscal.

Como se vê, a ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica está vinculada à receita bruta, nos casos de lucro presumido e arbitrado, e ao lucro real apurado com base no lucro líquido contábil e escrituração fiscal do LALUR.

A apresentação da declaração de rendimentos constitui simples obrigação acessória que, aliás, a partir de 1º de janeiro de 1999, nem é mais declaração de rendimentos, mas sim **DECLARAÇÃO INTEGRADA DE INFORMAÇÕES ECONOMICOFISCAIS DA PESSOA JURÍDICA – DIPJ (IN-SRF nº 127/98, art. 1º e 2º)** e tem como finalidade meramente estatística e controle da cobrança.

Aliás, o inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito, não deixa dúvida que nos casos de falta de declaração e declaração inexata o percentual de multa aplicável é de setenta e cinco por cento.

O conceito de declaração inexata está expresso no artigo 841, inciso III, do RIR/99 – Decreto nº 3.000/99, nos seguintes termos:

“Art. 841 – O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

*...
III – fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida.” (destaque do relator)*

Uma leitura apressada do inciso III, do artigo 841 do RIR/94 e dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64 pode confundir a sentença “contiver ou omitir qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar” com a assertiva “ação ou omissão dolosa



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento."

A primeira trata de declaração de rendimentos ou de informação econômico-fiscal (Direito Instrumental) que visa o simples controle estatístico e de cobrança de créditos tributários devidos e a segunda trata de ocorrência do fato gerador (Direito Material).

Desta forma, há evidente equívoco na decisão recorrida posto que a recorrente comprovou que mantém sua escrituração fiscal completa, inclusive o Registro de Entrada de Mercadorias (compras) e Registro de Saída de Mercadorias (vendas) de forma a possibilitar a apuração do lucro presumido ou arbitrado.

A infração apurada pela fiscalização corresponde a irregularidade definida em lei como **DECLARAÇÃO INEXATA** que cabe a aplicação da multa de lançamento de ofício de setenta e cinco por cento.

Como se vê, a omissão de qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar constitui **simples declaração inexata e não comporta presunção de fraude, sonegação ou conluio** tal como definido nos artigos 71, 72 e 73 do RIR/99.

A doutrina, também, tem sido encaminhada no sentido de que o dolo ou a fraude não pode ser presumido e que não pode se confundir a finalidade de um ato e dolo na prática do mesmo ato porque a finalidade corresponde a um objetivo, resultado, consequência que se busca para obter com a realização do ato, posto que seu perfil objetivo (modelo abstrato do ato) se preordena à produção daquele efeito e, portanto, a finalidade do ato corresponde a algo externo ao próprio ato.



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

Na preleção do renomado tributarista Marco Aurélio Greco, "a noção de dolo na prática do ato é completamente diferente de simples finalidade de ato" e prossegue a sua dissertação nos seguintes termos:

"O dolo não se configura pela simples vontade de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a consciência de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.

Como expõe Cezar Roberto Bitencourt: 'Dolo é a consciência e a vontade de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito.'

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei.

A rigor, o dolo integra o tipo, correspondendo ao seu elemento subjetivo. Daí as palavras precisas de Miguel Reali Júnior: 'Concluindo o dolo integra a ação, é parte de um todo ontologicamente indecomponível, não podendo estar fora de seu ente real por força de exigências metodológicas.'

Vale dizer, para existir o dolo no sentido técnico é indispensável que se configure a vontade ligada à ação descrita no tipo e não a intenção ligada à finalidade que o ato pode apresentar.

Ou seja, enquanto a finalidade é externa ao ato e, portanto, externa ao tipo, o dolo é um elemento interno ao ato e, por isso, interno ao tipo, correspondendo efetivamente ao seu elemento subjetivo.

Perquirir, para fins de aplicação da legislação tributária, quais são as finalidades buscadas com determinado ato ou negócio, pode ter relevância para outros fins, mas não é relevante para fins de configurar uma conduta dolosa que permita considerar ocorrida a infração à legislação tributária e aplicar as penalidades pertinentes.



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

Ora, a hipótese de incidência do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, prevê ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador. Portanto, a consciência e a vontade devem estar ligadas às condutas de 'impedir' ou 'retardar' tal ocorrência.

No caso concreto, nenhuma das hipóteses ocorreu pois, pelos fatos que me foram descritos, não houve impedimento ou retardamento de fato gerador que estivesse em curso de formação. Houve, isto sim, realização de condutas que se entendeu estarem enquadradas em outra disciplina legal. Portanto, não houve consciência, nem vontade, de impedir ou retardar.

Meramente para fins de completude e coerência da presente análise – sem com isto ingressar no exame concreto das operações em si – não se nega (nem se afirma) que tenha havido intenção de obter um resultado fiscalmente mais favorável. Esta finalidade pode, eventualmente, ser relevante para outras conseqüências ligadas às próprias operações, mas, a meu ver, não é pertinente em se tratando de aferir a configuração, ou não do dolo previsto no artigo 72 da Lei nº 4.502/64. “

Embora a doutrina não tenha produzido muito trabalho sobre o assunto, a monografia produzida pelo Marco Aurélio Greco retrata muito bem a correta interpretação do litígio em exame.

O Conselho de Contribuintes examinou muitos litígios sobre a aplicação de multa qualificada e vem solucionando a questão no sentido de que a declaração inexata não se confunde com omissão de receitas e que podem ser expostas nas seguintes ementas (2):

“DECLARAÇÃO INEXATA. A receita constante da escrituração fiscal, de um lado, e a indicada na declaração de rendimentos da pessoa jurídica, de outro, caracteriza declaração inexata e não omissão de receita. Em conseqüência, no regime de lucro presumido, a diferença será tributada por essa forma. (Ac. 107-03.890, de 26/02/1997).”

“LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITA. Não caracteriza desvio de receitas a indicação na declaração de rendimentos de



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

receita bruta inferior a registrada no Livro Registro de Saídas, devendo a diferença ser tributada como declaração inexata, aos coeficientes normais, sujeita a multa de lançamento de ofício. (Ac. 101-76.422, de 18/02/1986)”

“IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. RECEITA REGISTRADA EM LIVRO FISCAL E NÃO INCLUÍDA NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. OMISSÃO DE RECEITA NÃO CONFIGURADA PARA EFEITO DO TRATAMENTO ESTABELECIDO PELO ARTIGO 396 DO RIR/80. O fato de não constar da declaração de rendimentos da pessoa jurídica sujeito a declaração pelo lucro presumido, receita que, inobstante, seja registrada nos livros fiscais, não enseja a aplicação do tratamento previsto no artigo 396 do RIR/80, por não configurar receita omitida, mas apenas declaração inexata. Recurso a que se dá provimento. (Ac. 101-79.798, de 21/01/1990 – DOU de 28/05/90).”

Nos casos de declaração inexata, a jurisprudência administrativa tem sido consagrada no sentido de que não cabe a multa qualificada conforme as seguintes ementas (3):

“PENALIDADE. MULTA AGRAVADA. A formulação de declaração inexata enseja o lançamento de ofício, mas não autoriza o agravamento da penalidade. (Ac. 103-21.780, de 11/11/2004 – DOU de 28/12/2004).”

PENALIDADE AGRAVADA. Não se aplica a penalidade nos casos em que, embora a empresa tenha feito declaração inexata, informando receitas a menor, as receitas foram apuradas pela fiscalização a partir dos valores escriturados em livros fiscais (Ac. 101-92.700, de 09/06/1999).”

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. A apresentação da declaração inexata, por si só, não comporta a imputação de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio para fins de aplicação da multa qualificada. (Ac. 101-94.189, de 13/05/2003).”

É incontestável, pois, que nos casos de simples declaração inexata não cabe a aplicação da multa qualificada.



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

No caso dos autos, inexistente qualquer prova ou demonstração inequívoca de conduta material de evidente intuito de dolo ou fraude, falsidade ideológica, falsidade documental ou simulação.

Mesmo que fosse a hipótese de omissão de receita, ainda assim, a jurisprudência administrativa tem sido trilhada no sentido de que a fraude não se presume e, portanto, deve ser demonstrada e comprovada, conforme as seguintes ementas:

"MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. *Simple omissão de receitas ou declaração inexata não representam, por si só, intuito evidente de fraude que não se presume, sendo necessária a demonstração cabal da conduta material suficiente para sua caracterização. Recurso provido. (Ac.104-19.825, de 18/02/2004)."*

"NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. *Os conceitos exarados nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, não se presumem; simples omissão de receitas apropriadas em conta bancária não contabilizada, porém, cuja parcela dos créditos provém de NFs regularmente emitidas pela pessoa jurídica, não justifica presunção de fraude em pagamentos realizados através da mesma conta. Recurso provido parcialmente. Ac. 104-19.380, 11/08/2003)."*

Por outro lado, a exigência contida nestes autos diz respeito a tributos e contribuições calculadas sobre o lucro arbitrado, por presunção legal e por falta de escrituração contábil, principalmente, de conta bancária em nome da recorrente.

Ora, se o arbitramento de lucro deu-se por falta de escrituração da conta bancária, este mesmo fato não poderia ser motivo para a aplicação da multa qualificada porquanto a conta corrente foi aberta em nome da recorrente e não teve qualquer intenção de ocultação que, na prática, é impossível visto que o Fisco dispõe de instrumentação eficiente para a identificação de depósitos bancários (Lei nº 9.311/96 e Lei nº 10.174/2001).



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

A jurisprudência administrativa é tranqüila neste sentido conforme diversos acórdãos entre os quais se transcrevem as seguintes ementas:

"ARBITRAMENTO. MULTA QUALIFICADA. Não cabe a aplicação da multa qualificada quando na apuração do lucro arbitrado não se comprova a prática de dolo ou fraude e especialmente quando o Fisco, para fixar o quantum devido, tem acesso a certos dados obtidos junto à Fazenda do Estado por oferta do sujeito passivo no cumprimento da obrigação do tributo estadual." (Ac. 103-21.668, de 08/07/2004 – DOU nº 161, de 20/08/2004)"

"MULTA AGRAVADA DE 150%. LEI Nº 9.430/96, ART. 44, II. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. A hipótese prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de fraude, em que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. O retardamento ou redução do imposto a pagar, por si só, não correspondem à hipótese legal. Recurso de ofício negado. (Ac. 108-06.902, de 20/03/2002)."

"MULTA AGRAVADA. APLICAÇÃO. LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL. Incabível o agravamento da multa de ofício quando não caracterizada nos autos a prática de dolo, fraude ou simulação por parte da autuada. A presunção legal de omissão de receitas por falta de comprovação de origem de depósitos bancários não justifica a aplicação da multa exacerbada. (Ac. 108-07.390, de 14/05/2003)."

A adoção de outro entendimento diferente do exposto, representa uma presunção sobre presunção, posto que o arbitramento de lucro já constitui uma forma de cálculo de lucro por presunção e, se, além disso, aplicar-se uma presunção de dolo ou fraude, seria uma prática discricionária imperdoável.

Além disso, a manutenção de conta bancária não contabilizada para uma pessoa jurídica que não mantém a escrituração contábil e a legislação tributária autoriza este procedimento, não autoriza a aplicação da multa qualificada, consoante jurisprudência solidamente firmada neste Primeiro Conselho de Contribuintes e que, entre outros acórdãos,



Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

pode ser transcrita a seguinte ementa:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA. Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75% prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude. Desta forma, se a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude, não cabe a aplicação da multa qualificada. (Ac. 104-18.070, de 20/06/2001).”

Finalmente e para encerrar a análise, transcrevo a ementa do Acórdão nº 101-92.544, de 23/02/1999, subsidiado pelo voto do eminente Conselheiro Celso Alves Feitosa que se aplica integralmente à hipótese dos autos:

“IRPJ. ARBITRAMENTO DE LUCRO. OMISSÃO DE RECEITA. DECLARAÇÃO INEXATA. Se a pessoa jurídica informou na declaração de rendimentos receita igual a zero, mas sua escrituração fiscal ou comercial aponta a existência de receita tributável, a hipótese não é de omissão de receitas, mas sim de declaração inexata. Se ausentes os requisitos para tributação com base no lucro real, cabe o arbitramento, mediante a aplicação dos percentuais previstos para a determinação do lucro arbitrado com base em receita conhecida. *Recurso provido.*” (Recurso nº 117.648 – não consta reforma pela CSRF)

É de se considerar, ainda, a adequada aplicação dos juros moratórios parametrados pela Selic.

Por todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de, relativamente ao recurso de ofício dele conhecer e negar-lhe provimento, e, relativamente ao recurso voluntário, dele conhecer, rejeitar a preliminar de nulidade e, quanto ao mérito,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

25

Processo n.º : 19515.000331/2002-48
Acórdão n.º : 105-14.959

dar-lhe provimento parcial para afastar a aplicação da penalidade qualificada de 150%,
limitando a multa a 75%.

Sala das Sessões - DF, em 24 de fevereiro de 2005.



JOSÉ CARLOS PASSUELLO