



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

Processo nº 19515.000667/2006-34
Recurso nº 167.764 Voluntário
Acórdão nº 1201-00.125 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2009
Matéria IRPJ e outros
Recorrente STI SADALLA TECNOLOGIA INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida 4ª TURMA DA DRJ-SÃO PAULO/SP-I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2002

Ementa: **TERMO DE INÍCIO** – o prazo para o sujeito passivo realizar o pagamento de “crédito tributário constituído” ou “tributos e contribuições já declarados” é de vinte dias conforme constou do termo de início em conformidade com o art. 47 da Lei nº 9.430/96 e o art. 71 da MP 2.158-35/01 e não em trinta dias, conforme previsão do art. 844 do Decreto nº 3.000/99. Nada obstante, ainda que tal prazo não constasse do termo de início, essa ausência não macularia o lançamento.

ESPONTANEIDADE – o início do procedimento fiscal já exclui da espontaneidade, conforme reza o parágrafo único, art. 138 do Código Tributário Nacional. Dessarte, declarações retificadoras entregues no curso do procedimento de fiscalização não impedem a constituição do crédito tributário.

PROVA – os valores lançados na contabilidade e informados em declaração entregue no curso da ação fiscal são provas suficientes e robustas dos elementos positivos de composição da base de cálculo, como receitas. Já, em relação aos elementos negativos, como custos e despesas, os registros realizados unilateralmente pelo sujeito passivo não são suficientes para comprovação. É necessária a apresentação dos documentos que fundamentaram os registros.

BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS – a base adotada não abarcou elementos estranhos ao conceito de faturamento, mas apenas aqueles advindos da atividade típica da entidade, ou seja, da prestação de serviços.

MULTA E JUROS – CONFISCO – não cabe ao julgador administrativo afastar a aplicação de lei por suposto confronto com princípio constitucional. Esta competência é privativa do Poder Judiciário.

MULTA ISOLADA – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser

recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Nada obstante, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

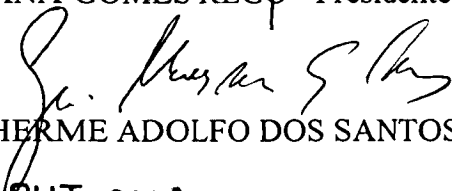
MULTA QUALIFICADA – a autuação é relativa a apenas um único exercício, sem referências a igual comportamento em outros períodos. Ademais, os valores omitidos nas declarações foram todos obtidos do próprio livro diário e do LALUR. Desse modo, a conduta delitiva pode ter sido meramente culposa – aspecto subjetivo que não autoriza a qualificação da sanção.

SELIC – Conforme a Súmula 1º CC nº 4º: “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% e excluir a multa isolada, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Adriana Gomes Rêgo, que negavam provimento integral, e os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe e Antonio Carlos Guidoni Filho, que cancelavam as exigências relativas ao IRPJ e à CSLL, pois entendiam que o lucro deveria ter sido arbitrado.


ADRIANA GOMES REGO - Presidente


GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES - Relator

EDITADO EM **05 OUT 2009**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego (presidente da turma), Antonio Bezerra Neto, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Leonardo de Andrade Couto, Carlos Pelá, Regis Magalhães Soares Queiroz, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Antonio Carlos Guidoni Filho (Vice presidente da turma).

Relatório

DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foram lavrados, relativamente ao ano-calendário de 2001, autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro, PIS e COFINS, bem como de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas.

O sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 591 a 623.

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte acima e, face a irregularidades apuradas, foram lavrados 5 (cinco) Autos de Infração, por meio dos quais constitui-se o seguinte crédito tributário, compreendendo os valores do imposto/contribuições, multa de ofício (em percentual agravado, sobre parcela da exigência) e juros de mora (estes calculados até 28/04/2006), além da aplicação de multa isolada, no caso do IRPJ, devida em razão dos não-recolhimentos das parcelas de estimativa:

01.01. IRPJ (fls. 554) → R\$ 2.716.615,05 (dois milhões setecentos e dezesseis mil, seiscentos e quinze reais e cinco centavos);

01.02. PIS (fls. 562) → R\$ 130.144,99 (cento e trinta mil, cento e quarenta e quatro reais e noventa e nove centavos);

01.03. COFINS (fls. 570) → R\$ 600.670,07 (seiscentos mil, seiscentos e setenta reais e sete centavos);

01.04. CSLL (fls. 576) → R\$ 979.883,06 (novecentos e setenta e nove mil, oitocentos e oitenta e três reais e seis centavos), e;

01.05. MULTA ISOLADA (fls. 1105) → R\$ 47.376,50 (quarenta e sete mil, trezentos e setenta e seis reais e cinqüenta centavos).

02. Este último auto de infração integrava o processo administrativo de nº 19515.000996/2006-85 que, por força da Portaria SRF nº 6.129, de 02/12/2005, foi a este juntado por anexação.

03. Segundo detalhado pelo "Termo de Constatação Fiscal" (fls. 524/550), as irregularidades que motivaram mencionadas exigências consistiram, resumidamente, em:

03.01. Omissão de Receitas: decorrentes da divergência entre os valores informados na DIPJ/2002, originalmente apresentada, e aqueles levados à escrita comercial (Livro Diário nº 01,



autenticado pela JUCESP em 04/11/2003 sob nº 178272) e/ou LALUR. Sobre esta infração recai multa de ofício em percentual de 150%;

03.01.01. enquanto que, na primeira delas, (Ficha 06 A – “Demonstração de Resultado”), as informações prestadas apontaram como “Receita Líquida das Atividades”, a importância de (R\$ 2.236,72) e “Lucro Operacional” de (R\$ 19.826,59), no Livro Diário os valores relativos às mesmas rubricas corresponderam a R\$ 5.768.782,97 (“Receita Operacional Bruta” no importe de R\$ 6.089.520,84 e R\$ 1.950.361,69, respectivamente. Nesta última situação, o Lucro Real devidamente apurado resultou em R\$ 1.950.361,69 (fls. 526/527), ao passo que naquela (Fichas 11 e 16, fls. 26/29 e 31/34), o resultado correspondeu a prejuízo fiscal no importe de (R\$ 19.826,59);

03.01.02. por conta da apuração de tal omissão de receitas, além do IRPJ, foram efetuadas exigências a título de CSLL, PIS, COFINS, além de MULTA ISOLADA, esta última incidente sobre as parcelas de estimativa, relativas à CSLL, não recolhidas;

03.02. Custos ou despesas não comprovadas: de maneira semelhante, enquanto que o valor atinente a custos dos serviços vendidos, na DIPJ/2002, originalmente apresentada, apontava o valor de R\$ 66.617,24, no Livro Diário mencionado, tal rubrica correspondeu a R\$ 3.461.022,37 (fls. 526). Desta importância, após regularmente intimado e reintimado, restou glosada a parcela de R\$ 1.818.510,75 (fls. 514/520), referente aos custos assentados na contabilidade apresentada, não devidamente comprovados pelo contribuinte (fls. 538/541), cujo detalhamento encontra-se em “Termo de Verificação Fiscal” específico (fls. 514/520). Sobre esta parcela da exigência, a multa de ofício aplicada foi de 75%.

04. Pela prática de tais irregularidades, foram dados por infringidos os seguintes dispositivos legais:

04.01. **IRPJ** → art. 24 da Lei nº 9.249/1995; arts. 249 e inciso II, 251 e parágrafo único, 264, 278 a 280, 288, 289, 290, inciso I, 292, 300 e 845, todos do “Regulamento do Imposto de Renda” (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 (fls. 542 e 556/557);

04.02. **CSLL** → art. 2º e seus §§, da Lei nº 7.689/1988; arts. 19 e 24 da Lei nº 9.249/1995; art. 1º da Lei nº 9.316/1996; art. 28 da Lei nº 9.430/1996; art. 6º da MP nº 1.858/1999 e suas reedições (fls. 542/543 e 578/579);

04.03. **PIS** → arts. 1º e 3º da LC nº 7/1970; art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/1995; arts. 2º, inciso I, 8º, inciso I, e 9º, da Lei nº 9.715/1998; arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998 (fls. 542 e 564/565);

04.04. **COFINS** → art. 1º da LC nº 70/1991, art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/1995; arts. 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718/1998, com as

alterações da MP nº 1.807/1999 e suas reedições, com as alterações da MP nº 1.85/1999 e suas reedições (fls. 542 e 572/573), e;

04.05. MULTAS ISOLADAS → arts. 2º, 43, 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996; arts. 222 a 230, 232, 843, inciso IV e parágrafo único, do art. 957 do RIR/1999 (fls. 542, 557 e 1107).

05. Ainda em decorrência da prática das irregularidades acima apontadas, foi formalizada “Representação Fiscal para Fins Penais”, cujo processo levou o nº 19515.000944/2006-17 e encontra-se apensado ao presente.

06. Cumpre reproduzir, ainda, excerto do “Termo de Constatação Fiscal” que assim diz:

“.....

Salientamos, que após a ação do fisco, ou seja, após a entrega das Intimações que solicitavam informações sobre as Receitas havidas em 2001 (08/09/2005, reiterada em 24/10/2005), o representante legal do fiscalizado, informou que havia entregue Declarações Retificadoras (DIPJ e DCTFs) e portanto, que os montantes sob exame, constantes da DIPJ 2002 – AC 2001 anteriormente apresentada e arquivada sob número ND 1026700, haviam sido alterados, e apresentou cópia da referida DIPJ 2002 retificadora, onde consta o recibo de entrega via Internet, datado de 20/10/2005.

Ou seja, a empresa com o intuito de se antecipar às apurações da fiscalização, apresentou a DIPJ e DCTFs Retificadoras, em 20/10/05, no curso da ação fiscal.

Estas Declarações Retificadoras, alteraram todos os montantes constantes das DCTFs e DIPJ/2002, anteriormente apresentada e arquivada sob nº 10267000 (fls. 375/439/82/120), porém não provocaram nenhum reflexo na continuidade dos trabalhos fiscais, à vista do disposto no parágrafo único do artigo 138 do Código Tributário Nacional, e no parágrafo 1º e 2º, do artigo 7º, do Decreto nº 70.235/72.

Embora tal fato, não provocasse nenhum reflexo no desenvolvimento dos trabalhos fiscais, veio corroborar com a exatidão da matéria fiscal detectada – OMISSÃO DE RECEITAS, tendo em vista que o valor indicado na DIPJ/2002 retificadora a título de Receitas Operacionais importou em R\$ 6.089.520,84, exatamente o apurado por esta fiscalização, à vista dos registros constantes da contabilidade da fiscalizada.

Frise-se que, o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, aponta em sua Parte A – Registro dos Ajustes do Lucro Líquido do Exercício – Demonstração do Lucro Real em 31/12/2001, a título de LUCRO, o valor de R\$ 1.950.361,69 (fls. 510/88), valor constante outrossim, da DIPJ RETIFICADORA – Ficha 09-A (fls. 88/-).



.....”

07. O contribuinte tomou conhecimento dos teores dos referidos Autos de Infração em 25/05/2006 e, com os mesmos não se conformando, em 26/06/2006, por meio de seu representante legal (fls. 624) impugnou-os (fls. 591/753), alegando, em síntese, que:

07.01. *é nula a intimação fiscal que deu início aos trabalhos fiscais, visto não haver sido obedecido o determinado pelo art. 844 do RIR/1999; tal solicitação requereu, desde logo, a exibição de livros e documentos fiscais, sem respeitar o direito do contribuinte de ser intimado para recolher os tributos eventualmente devidos apenas com multa moratória, **no prazo de 30 (trinta) dias.** Tal prazo é direito inviolável do contribuinte e sua supressão torna passível de nulidade todos os atos praticados, de forma a ser refeita a intimação, obedecendo aos prazos legais e às advertências obrigatórias;*

07.02. *como o Auto de Infração se pautou no simples confronto entre as informações fornecidas pelo próprio contribuinte, por meio da entrega de sua DIPJ e das DCTFs, inclusive retificadoras, com o trazido pelos livros Diário e Razão, o **lançamento é nulo**, em razão de não haver nada de concreto a comprovar as ilações da fiscalização. Em caso similar, o Primeiro Conselho de Contribuintes houve por bem afastar o Auto de Infração, conforme ementa trazida. Conclui, por dizer que, ou o Auto de Infração se baseia em provas concretas e irrefutáveis, ou será um lançamento nulo;*

07.03. *e tais argumentos se evidenciam ao apreciar a glosa de custos efetuada, que se fundamentou na não apresentação de documentos hábeis a comprová-los. Ao assim agir, a fiscalização acabou por inverter o ônus da prova, gerando uma absolutamente ilegal “presunção de ilegitimidade” dos lançamentos contábeis, o que não se pode aceitar. Isto porque a contabilidade regular faz prova a favor do contribuinte que, caso contrário, deverá ser descaracterizada ou, demonstrar cabalmente, que a contabilidade está em desacordo com a realidade fática. Dessa forma, a legislação garante o direito de o contribuinte ser tributado de acordo com sua escrita, ao invés de sê-lo baseado em duvidosas presunções. É o que fala doutrina reproduzida;*

07.03.01. *como será demonstrado em tópico específico, os custos escriturados foram efetivamente incorridos, conforme prova cabal e irrefutável que instrui a presente defesa, demonstrando que a glosa efetuada se deu sem qualquer elemento material mas, também, contra a própria realidade dos fatos. **Conclui-se, portanto, que o Auto de Infração é nulo de pleno direito**, por não ter sido lavrado com base em provas contundentes da ocorrência da infração, devendo, desse modo ser anulado e, conseqüentemente, cancelado o crédito tributário que invalidamente constituiu.*



07.04. Por outro lado, o lançamento objeto do presente, constituiu créditos que já haviam sido previamente constituídos pelo contribuinte, face às entregas de sua DIPJ e DCTFs retificadoras, relativo ao ano-calendário de 2001, crédito aqueles acrescidos da multa de ofício (75%) incidente sobre o suposto débito apontado em sua fiscalização. Deu-se, portanto, mera repetição, em Auto de Infração, de valores espontaneamente fornecidos pela interessada, fato este reconhecido pela peça acusatória, que poderiam vir a ser inscritos em Dívida Ativa, face a tal confissão;

07.04.01. e tanto a própria SRF reconheceu a confissão espontânea feita através das DCTFs, que está, inclusive, procedendo a cobrança dos valores ali inseridos, conforme DARFs anexados. Assim, há evidente bis in idem, visto que se estará tributando duas vezes os mesmos fatos geradores, razão pela qual deve ser afastado o crédito exigido pelo presente Auto de Infração, conforme jurisprudência citada.

07.05. A fiscalização procedeu a **glosa de custos**, por entender não ter havido efetiva comprovação de sua ocorrência. Isto em razão de que os mesmos estavam regularmente escriturados pela Impugnante, lastreados em documentos hábeis, de maneira que a presunção é por sua legitimidade, em razão da contabilidade regular fazer prova a seu favor;

07.05.01. caberia ao fisco o ônus da prova, de maneira a demonstrar e comprovar que os valores debitados a tal título, não eram verdadeiros. Não foi esse, entretanto, o procedimento adotado pela fiscalização, que impôs ao contribuinte o ônus de demonstrar a efetiva ocorrência desses custos, sob pena de considerá-los como não incorridos, em total inversão do que determina o processo administrativo tributário;

07.05.02. a Impugnante, entretanto, demonstrou cabalmente a ocorrência de tais custos, tendo apresentado as notas fiscais, contratos assinados, lançamentos contábeis e, inclusive, os extratos bancários demonstrando o pagamento desses mesmos valores; ainda assim, não bastaram à fiscalização, que os rejeitou com argumentos ilegítimos, procedendo à glosa;

07.06. exemplo de tais procedimentos, é a relação mantida com a Acrrox Quality, contratada com o fito de prestar serviços de tratamento térmico, inclusive mediante a cessão de mão-de-obra especializada, conforme versa o Contrato;

07.06.01. diversos pagamentos/adiantamentos eram efetuados no decorrer de um mês, como contraprestação pontual aos serviços prestados para, ao final do período, consolidar e comprovar esses custos/adiantamentos feitos durante o mês, a empresas (sic) prestadora de serviço emitida (sic) uma Nota Fiscal geral, englobando todos os serviços praticados no mês e também todos os adiantamentos feitos pela Impugnante. Junta os documentos de n.ºs 09 a 17, que incluem parte do livro razão e os extratos bancários a comprovar os pagamentos realizados, visando atestar a efetividade dos custos correspondentes;



07.06.02. e a somatória dos adiantamentos efetuados ao longo do mês, corresponde, exatamente ao valor da Nota Fiscal mensal emitida pela citada prestadora (doc. 08), restando demonstrada a efetiva ocorrência dos custos, daí porque há que ser afastada do lançamento ora impugnado;

07.06.03. não podem ser aceitos pretextos adotados pela fiscalização como "indícios" da irregularidade dos custos. Um deles, é que o contrato foi assinado posteriormente ao início da escrituração dos custos, fato este que não resulta em nenhum reflexo tributário. É natural que, no início de uma relação comercial, as empresas iniciem os serviços apenas a título experimental, sem qualquer contrato escrito, apenas verbal. Tal fato se deu entre a Impugnante e suas parceiras em que, após comprovada a confiabilidade destas, foram firmados contratos escritos. Não há qualquer irregularidade nisso, sendo certo que a própria prática comercial diz que tal conduta comercial é a mais comum entre as empresas.;

07.06.04. além de que, o ordenamento jurídico permite o contrato verbal, não sendo necessário, para fins de considerarem-se os custos, a existência de contrato escrito mantido junto a seus fornecedores/prestadores. E a maioria dos casos, não há contrato formal, sendo que a prova da despesas (sic) se faz mediante nota fiscal e comprovantes de pagamento, exatamente como no caso concreto.;

07.06.05. um outro argumento utilizado pela fiscalização foi no sentido de que ocorreu emissão de notas fiscais após a escrituração dos custos, ao qual não se pode dar crédito. Ora, como dito acima, a dinâmica dos pagamentos impunha esse fato. E, principalmente (sic) no início da relação comercial entre as empresas, fato é que primeiramente a Impugnante contratou os serviços, fez alguns adiantamentos (que foram escriturados, com justiça, como custos), e só então, aceito o serviço, a empresa contratada passou a emitir suas notas fiscais. Também não há qualquer irregularidade nesse fato.;

07.06.06. o princípio da contabilização como custos, é que o dispêndio deve ser essencial à atividade, tem que estar documentado e tem que ser efetivamente incorrido, requisitos esses devidamente preenchidos, como demonstrado pelos argumentos expendidos, requerendo seja afastada a glosa, aceitando-se, portanto, os custos escriturados como válidos e, excluindo-se o crédito tributário constituído em tal razão.

07.07. Além do acima posto, que demonstram a nulidade ou ao menos a iliquidez dos créditos tributários constituídos através dos autos de infração, alega, também, que os valores exigidos a título de COFINS e PIS merecem ser afastados, posto que a base de cálculo adotada revela-se ilegítima;

07.07.01. ambas as contribuições, conforme legislações que as criaram, tinham como base de cálculo o "faturamento", assim entendido a receita obtida da sua atividade operacional, seja por vendas e/ou por prestação de serviços. Tal conceito, entretanto,

foi subvertido pela legislação posterior, notadamente pela Lei nº 9.718/98, que incluiu no “faturamento” toda a receita bruta da pessoa jurídica.;

07.07.02. ao assim agir, a mencionada Lei incorreu em flagrante ilegalidade, posto que, nos termos do art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar conceitos de direito privado utilizados pela Constituição para distribuição da competência tributária. E o termo “faturamento” utilizado pelo art. 195, inciso I, da Constituição Federal, é aquele previsto pela legislação comercial, ao passo que o utilizado pela Lei nº 9.718/98, cujo propósito era de majorar ilegitimamente a receita fiscal, se contrapõe àquele;

07.07.03. juridicamente nula, portanto, a ampliação da base de cálculo da COFINS e do PIS pelo modo adotado pela mencionada Lei. E a inconstitucionalidade dessa ilegal majoração veio a ser reconhecida pelo Pleno do STF, conforme julgamento proferido em 09/11/2005, nos RE de nºs 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084, que teve por Relator o Ministro Marco Aurélio. Concluiu o STF, assim, que a COFINS deveria voltar a ter como base de cálculo apenas o “faturamento” das pessoas jurídicas, assim entendidas as receitas oriundas de suas atividades operacionais. Diante de tal decisão, a fiscalização não poderia, sequer, fazer uso do método que adotou, na forma do art. 77 da Lei nº 9.430/96, devidamente regulamentado pelo Decreto nº 2.346/97;

07.07.04. resultam, portanto, inválidas as exigências efetuadas a tais títulos, visto que sua base de cálculo foi considerada inconstitucional por decisão plenária do STF. No caso concreto, a incidência se deu sobre a totalidade da receita bruta da Impugnante, obtida através do arbitramento, o que não se confunde com o seu “faturamento”, conceito bem mais estreito. E tal nulidade resulta ainda mais claro quando se verifica que a base de cálculo foi a movimentação financeira da Impugnante, demonstrando que se fez incidir os tributos sobre todas as receitas indistintamente, o que não se pode aceitar.;

07.07.05. como assim não agiu a autoridade lançadora, deixando de adequar a autuação à decisão judicial mencionada, a autoridade julgadora, ao apreciar a presente impugnação, pode e deve fazê-lo, na forma do parágrafo único do art. 4º do citado Decreto 2.346/97;

07.07.06. dessa forma, os lançamentos referentes a tais contribuições devem ser anulados, posto que a base de cálculo poderia ser somente as verbas que se adequassem ao conceito de “faturamento”, ou então, que ao menos seja re-adequada a autuação, para que a COFINS e o PIS incida exclusivamente sobre as verbas que compõem o “faturamento” da Impugnante.

07.08. Quanto à multa de ofício aplicada, deve a mesma, também, ser afastada, em razão da prévia confissão espontânea feita pelo contribuinte. Tal parcela foi exigida nos percentuais de 150%, incidente sobre as receitas omitidas e, de 75% sobre os



custos glosados, e deveria ser aplicada quando houver falta de declaração ou declaração inexata dos valores devidos a título de tributos federais, ou seja, apenas nos casos em que o contribuinte se evade do dever de declarar a ocorrência do fato previsto na hipótese da regra matriz de incidência tributária.;

07.08.01. não é a situação presente, visto que a Impugnante declarou os valores devidos a título de COFINS, via DIPJ e DCTF, conforme tópico explicativo acima, fato este atestado pelo próprio autuante, de maneira a se concluir pela efetividade da declaração prestada em relação à ocorrência do fato gerador. E o Auto de Infração veio a repetir os números já fornecidos pela Impugnante, por suas declarações, o que deve afastar a aplicação da multa de ofício;

07.08.02. caberia, no caso, tão-somente a aplicação da multa de mora, prevista pelo art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/96, limitada a 20% do tributo apurado, ou 0,33% ao dia. É o que fala Acórdão emanado da DRJ/Campinas, por sua 5ª Turma, cuja ementa e excerto do voto são reproduzidos. Assim, é de se considerar insubsistente a multa em percentual equivalente a 75%, devendo prevalecer a multa moratória de 20% (vinte por cento) prevista no art. 61 da Lei 9430/96.;

07.08.03. ainda em relação à referida parcela, há necessidade de sua redução dada sua ilegitimidade, visto que não só o tributo deve ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 150, incisos II e IV, da CF/88), mas, também, as sanções devem acompanhar tal determinação. Ao se tornar desproporcional aos limites da reparação, transmuda-se em ilícito pela vantagem indevida que propicia àquele a quem a lei pretendeu ver indenizado. Nesse diapasão, é de ser revista a parcela da multa aplicada no percentual de 150% que, à evidência, é desproporcional à infração supostamente cometida. Traz jurisprudência a embasar seu entendimento;

07.08.04. em não se acatando as alegações no sentido da redução da multa ao percentual de 20%, ao menos deve ser reduzida àquele normal, qual seja, 75% prevista pelo inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430/96, e que somente deve exigida nos casos de lançamento de ofício, quando não houver evidente intuito de fraude;

07.08.05. e o evidente intuito de fraude, segundo o "Termo de Verificação Fiscal", se deu em razão de os valores devidos não terem sido integralmente confessados na DIPJ e nas DCTFs, referentes ao ano-calendário de 2001, tendo caracterizado a ocorrência de omissão de receitas;

07.08.05.01. e no caso presente não se trata de omissão de receitas propriamente dita, que seriam aquelas não contabilizadas. No caso não houve falta de contabilização de receitas, mas apenas a falta de declaração de valores em DIPJ! Já a contabilidade fiscal e comercial refletia integralmente suas receitas, tendo vindo, inclusive, a servir de base de cálculo das exigências. E evidente, assim que não houve omissão de receitas

propriamente dita e, por óbvio, também não houve qualquer intuito de fraude. *O que evidencia é que se deu a total colaboração da Impugnante, inclusive com a espontânea confissão dos valores devidos, através da entrega das DCTFs e da DIPJ retificadoras, que vieram a ser repetidos pela autuação. É o que fala a jurisprudência mencionada.*

07.09. Outro aspecto abordado, diz respeito à multa isolada aplicada em razão do não recolhimento das estimativas do IRPJ ao longo ao ano; tal penalidade não pode permanecer, em razão de haver sido tomado o mesmo fato jurídico para a aplicação da multa de ofício guerreada;

07.09.01. a exigência encerra flagrante ilegalidade, visto não se poder admitir que um mesmo fato dê ensejo à cobrança de multas em duplicidade, apenando o contribuinte duplamente pela mesma falta cometida. *Implica em excesso punitivo e intuito confiscatório, onerando por demais o contribuinte, ultrapassando os limites da proporcionalidade e razoabilidade, daí porque tem sido repelida, conforme jurisprudência trazida.*

07.10. A autuação traz, ainda, parcela do lançamento correspondente à aplicação da taxa Selic, a título de juros de mora, que é ilegítima, visto tratar-se de juro remuneratório do capital investido pelos adquirentes de títulos públicos, não se adequando ao instituto dos juros moratórios;

07.10.01. as arbitrariedades que envolvem a aplicação da mencionada taxa, como juros moratórios, foram detectadas pela jurisprudência, conforme manifestado, pela 2ª Turma do STJ, no REsp 215881/PR. Tais considerações são suficientes a demonstrar a inconstitucionalidade que envolve a aplicação da taxa Selic que, por isso, deve ser afastada, fazendo prevalecer a incidência dos juros moratórios previstos pelo artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional (1% ao mês).

07.11. Pede, ao final, diante de toda a sua exposição, que seja acolhida a impugnação apresentada para, que seja declarado nulo o lançamento ou, ainda, na hipótese de não acatamento da nulidade, sejam refeitos os cálculos do lançamento, em atendimento ao pleiteado.

08. Em 16/08/2006, apresentou petição, em complemento à Impugnação apresentada, por meio da qual junta uma série de elementos, objetivando comprovar a efetividade da ocorrência dos custos e, conseqüentemente, que seja afastada a sua glosa.

Há, porém, um reparo em relação ao relatório reproduzido acima. A multa isolada de R\$ 47.376,50 refere-se às estimativas de CSLL (conforme fls. 1.088 e 1.106). Há, no termo de fiscalização (fl. 1.087), a discriminação de multa isolada relativa às estimativas de IRPJ, num valor de R\$ 72.734,25. No entanto, não localizamos no feito o respectivo auto de infração, o qual, portanto, não será considerado como objeto deste voto.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 1.250 a 1.269) deu provimento parcial à defesa, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. *Somente* serão considerados nulos os atos praticados *em que* presentes quaisquer das circunstâncias previstas pelo artigo 59 do Decreto nº 70.735/1972. *Incomprovada a ocorrência* de qualquer delas, não há que se falar em nulidade do lançamento. Alegações rejeitadas.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO EM DUPLICIDADE. INOCORRÊNCIA. ENTREGA DA DIPJ E DCTFs NO DECORRER DA AÇÃO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE. Não há que ser considerada a entrega da DIPJ e das DCTFs *respectivas*, quando o contribuinte encontra-se sob *ação fiscal*, em razão da perda da espontaneidade, na forma do art. 7º do Decreto nº 70.235/1972. Prevalece a exigência formulada por meio do Auto de Infração, não havendo *que se falar*, portanto, em constituição do crédito tributário em duplicidade. Rejeitam-se as alegações formuladas *nesse sentido*.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇAS APURADAS ENTRE OS VALORES INFORMADOS EM DIPJ e DCTFs E AQUELES LEVADOS À ESCRITURAÇÃO, PELO CONTRIBUINTE. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. Correta a exigência efetuada, caracterizando-se omissão de receitas, a apuração de diferenças entre os valores informados *ao fisco*, por meio da DIPJ e das DCTFs originais, e *aqueles* escriturados pelo contribuinte. Ainda que *encaminhadas* a destempo, isto no decorrer da *ação fiscal*, os *valores* informados em tais declarações retificadoras, *confirmam* os valores apurados pela fiscalização, não fazendo prova, portanto, a favor do contribuinte, sua *própria* escrituração. Os procedimentos adotados pelo *contribuinte*, que tiveram por propósito omitir ao fisco os valores *efetivamente* levados à escrituração, caracterizam, em tese, a ocorrência de evidente intuito de fraude, de forma que, correta a exigência da multa qualificada.

GLOSA DE CUSTOS. SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOAS JURÍDICAS. NÃO COMPROVAÇÃO. EFETIVIDADE. PAGAMENTOS. RETIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Deve ser mantida *a glosa* de custos, decorrentes de serviços prestados por *pessoa jurídica*, em razão da não comprovação, de *maneira cabal*, de sua efetividade. Simples alegações no *sentido* da prática de

equivocos, por parte da instituição financeira, não são suficientes a justificar a ocorrência de parte dos pagamentos, dito efetuados, às pessoas jurídicas emitentes dos documentos fiscais. Deve ser retificada a base de cálculo da exigência, em razão de, no decorrer da ação fiscal, haver sido comprovada parte dos custos e, não haver sido levada em conta pela fiscalização.

MULTA ISOLADA. NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. IRPJ. CSLL. RETROATIVIDADE BENIGNA. *Correta a exigência relativa a multa isolada, aplicada sobre os valores de estimativas não recolhidos, tendo-se levado em conta os valores de omissão de receitas apurados pela ação fiscal. No entanto, em razão de Lei posterior vir a atribuir penalidade mais branda, há que ser a mesma aplicada, em razão do princípio da retroatividade benigna, prevista pelo art. 106, do CTN.*

LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. *Corretas as exigências formuladas a título de PIS e de COFINS, visto que as bases de cálculo das quais fez uso a ação fiscal confundem-se com aquelas pleiteadas pelo contribuinte. Por decorrerem dos mesmos motivos de fato e de direito que levaram à exigência do IRPJ, igual destino deverão ter os dele decorrentes.*

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. *Correta a exigência efetuada a título de juros de mora em percentual equivalente à variação da taxa Selic, visto respaldada em Lei. Alegações de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade não são objeto de manifestação por parte da autoridade administrativa.*



DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 1.307 a 1.345, mediante o qual praticamente se limitou a reiterar (aliás, na sua maioria, *ipsis litteris*) argumentos já trazidos na impugnação. Quanto a preliminares, aduziu nulidade da autuação em razão (i) da nulidade da intimação para prestar esclarecimentos, (ii) da não verificação do fato gerador e (iii) da constituição do crédito em duplicidade; quanto ao mérito, sustentou (iv) a comprovação dos custos glosados, (v) a inconstitucionalidade da base de cálculo da Cofins e do PIS, (vi) improcedência da multa de ofício em razão da denúncia espontânea, (vii) redução da multa e dos juros ao patamar de 20% em razão do princípio da vedação ao confisco, (viii) improcedência da multa qualificada por não ter se caracterizado evidente intuito de fraude, (ix) improcedência de multa isolada combinada com multa de ofício, e (x) inconstitucionalidade dos juros pela aplicação da taxa SELIC.

Merecem, contudo, ser destacados da peça recursal as passagens que se seguem.

Aduz que as autoridades administrativas, em especial, os julgadores dos tribunais administrativos devem deixar de aplicar a lei sempre que ela for incompatível com o texto constitucional e, assim, afastar as exigências tributárias evitadas de inconstitucionalidade.

Em relação à nulidade da intimação para prestar esclarecimentos, alega que o art. 844 do RIR/99, continua em vigor com sua redação original, pois a MP nº 2.158-35/01 que teria alterado o referido dispositivo não mais está em vigor por força do § 3º, art. 62, da Constituição Federal.

É o relatório.




Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator

Preliminares

O primeiro ponto levantado pela recorrente diz respeito à possibilidade de tribunais administrativos poderem enfrentar a questão da inconstitucionalidade.

Pois bem, enfrentarei a questão adiante na análise do primeiro item em que ela tiver sido suscitada.

Nulidade da intimação

Com efeito, o art. 844 do RIR/99 apresenta a seguinte redação:

RIR/99

Art. 844. O processo de lançamento de ofício, ressalvado o disposto no art. 926, será iniciado por despacho mandando intimar o interessado para, no prazo de vinte dias, prestar esclarecimentos, quando necessários, ou para efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, no prazo de trinta dias (Lei nº 3.470, de 1958, art. 19).

Por outro lado, esse dispositivo nada mais do que reproduz o texto do art. 19 da Lei nº 3.470/58. A autoridade julgadora de primeiro grau considerou que esse dispositivo não mais vigora com sua redação original, em face da alteração promovida pela MP nº 2.158-35, cujo trecho pertinente reproduzo:

MP 2.158-35/01

Art. 71. O art. 19 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído.

Por outro lado, a recorrente alega que a Medida Provisória perdeu seus efeitos em razão do que dispõe o art. 62, § 2º, da Constituição Federal.

De fato, o dispositivo apresenta o seguinte texto:

Constituição Federal – art. 62

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

Nada obstante, esse dispositivo foi incluído na Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional nº 32/01, a qual em seu art. 2º, estabelece:

Art. 2º As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional.

Assim, a Medida Provisória continua em pleno vigor.

Ademais, entendo que a referida Medida Provisória apenas adaptou o procedimento formal de intimação à prescrição de natureza formal prevista no art. 47 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97, que abaixo transcrevo:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

 Ou seja, ainda que a referida Medida Provisória não mais produzisse efeitos (o que não é o caso), prevaleceria o prazo de 20 dias e não o de 30 dias para o recolhimento, pois a forma sempre deve se modificar em razão da substância, dado o seu caráter instrumental.

Conforme podemos notar às fls. 08, a autoridade fiscal expressamente informou o sujeito passivo do seu direito de recolher no referido prazo de 20 dias. Desse modo, a intimação inicial não está eivada de qualquer vício, o que afasta qualquer possibilidade de nulidade deste ato.

Devermos, ademais, considerar que eventual falha ou mesmo ausência da referência a esse prazo no termo de início não o macularia e, muito menos, tornaria nulo o lançamento.

O procedimento de fiscalização está para o inquérito policial, assim como o contencioso tributário para a ação penal, vale dizer, o primeiro é inquisitivo. Desde que o auto de infração contenha os elementos necessários para que o sujeito passivo possa exercer com plenitude a sua defesa na fase contenciosa, não há que se falar em nulidade. O lançamento pode ser realizado por procedimento interno até sem prévia publicidade ao sujeito passivo, quanto mais de termo de início.

A eventual violação da faculdade prevista na lei para pagamento em vinte dias a partir do termo de início só macularia a imposição de sanção pelo não recolhimento de “crédito tributário constituído” ou “tributos e contribuições já declarados” anteriormente ao procedimento fiscal. Não é o caso do presente feito.

Não verificação do fato gerador

No que se fere à alegação de nulidade da autuação em razão de não ter a autoridade fiscal comprovado a ocorrência do fato gerador, concordamos integralmente com a decisão recorrida.

Se os elementos carreados pela autoridades não foram suficientes para comprovar a descrição fática que enseja a caracterização do fato gerador, não há que se falar de nulidade do auto de infração, mas sim de improcedência, como aliás foi decidido pela autoridade de primeiro grau em relação a uma pequena parte dos pontos da acusação. Assim, sobre o valor probatório da escrituração da interessada, analisaremos nas questões de mérito.

Constituição do crédito em duplicidade

A nulidade em razão de constituição em duplicidade também não procede e, em nada, deve ser reparada a decisão recorrida.

Como podemos verificar na fl. 1.261, a autoridade julgadora de primeiro grau fundamentou sua decisão no fato de as retificadoras terem sido apresentadas em 20/10/2005, ou seja, após o início do procedimento fiscal, que ocorreu em 19/08/2005.

O que exclui a espontaneidade do sujeito passivo não é a ciência do lançamento, mas sim o início do procedimento fiscal, conforme reza o parágrafo único, art. 138 do Código Tributário Nacional: “Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

Mérito

Omissão de receitas

Apesar de ter sido alegado como preliminar, o questionamento do lançamento de omissão de receita deve ser tratada como mérito.

A recorrente alega que o auto de infração foi realizado apenas com base em suas DIPJ e DCTF, “inclusive retificadoras, supostamente corroboradas em análise de livros Diário e Razão”. Desse modo, não haveria “nenhuma verificação fática, em documentos hábeis, da eventual ocorrência das infrações imputadas”.

É importante destacar que, conforme declaração da autoridade fiscal não refutada pela defesa e reproduzida nos fundamentos da decisão recorrida, a receita informada

pela autuada na “DIPJ-Retificadora” (no caso, R\$ 6.089.520,84) corresponde ao valor apurado em sua contabilidade. Ora, o que seriam para recorrente “documentos hábeis”? Deveria a autoridade para cada item de receita registrado na contabilidade, bem como declarado (ainda que fora do período do benefício da espontaneidade), verificar se havia documentação de suporte?

Claro que não!

A contabilidade de uma empresa corresponde ao registro formal unilateral das operações realizadas pela própria entidade. Não se trata sequer de um elemento formado pelo acordo de vontades entre dois particulares, como um contrato. Desse modo, evidentemente, só faz prova a favor do Fisco. Se a própria sociedade escriturou uma receita, o que aumenta a base de cálculo do imposto de renda e tributos conexos, não cabe mais nada a Fiscalização senão considerar tal valor como acréscimo do critério quantitativo.

O contrário, porém, não ocorre. O mero registro de elementos negativos, como despesas e custos, como são desfavoráveis à pretensão fiscal, devem ser comprovados por meio de documentação que esteam a operação registrada.

Evidentemente, apesar de o procedimento fiscal ser inquisitivo e, assim, não sujeito ao primado do contraditório, o qual se instaura com a impugnação, a autoridade lançadora deve necessariamente intimar o sujeito passivo para comprovar os registros contábeis com a documentação que lhes dá suporte.

No entanto, promovida a intimação e omissa o sujeito passivo, fica caracterizada a “não comprovação” das despesas, o que legitima o lançamento pela sua glosa.

Em suma, os registros contábeis são suficientes para legitimar o lançamento de elementos positivos, mas não para impor ao Fisco a obrigação de provar a ilegitimidade dos registros de elementos negativos. Deve, assim, ser mantida a autuação relativa a omissão de receita.

Custos glosados

No caso de custos e despesas, compete ao contribuinte comprovar não só a sua realização como também a sua pertinência ao objetivo de obtenção de receitas. É a chamada “confrontação das despesas às receitas”. Os custos e despesas passíveis de reduzir o lucro tributável são apenas aqueles necessários para a obtenção das receitas. A lei do imposto sobre a renda, expressamente interpretada por torrencial jurisprudência, não possibilita a dedução de elementos negativos que não decorrem do escopo para a obtenção de elementos positivos.

E é justamente esse um dos principais pontos da lide. Já deixamos claro no item anterior, que os registros contábeis não são elementos hábeis para a comprovação de despesas e custos (ao contrário do que entende a recorrente). Nada obstante, além da prova da realização dos fatos que ensejaram a redução da base tributável, deve a auditada comprovar a sua vinculação com a obtenção de receitas

A recorrente aduz em seu favor que a glosa dos custos foi promovida apenas porque não foram apresentados documentos hábeis a comprovar a efetividade dos dispêndios. Desse modo, no entender da defesa “a Fiscalização acabou por inverter o ônus da prova, gerando uma absolutamente ilegal presunção de ilegitimidade dos lançamentos contábeis, o que não se pode aceitar. É que a contabilidade regular faz prova a favor do contribuinte”.

Ora, a fiscalização aponta diversas discrepâncias entre os documentos apresentados pelo sujeito passivo, que foram confirmadas e utilizadas pela autoridade julgadora de primeiro grau como fundamento para manter a exação quanto a esse ponto. Abaixo, reproduzo suas considerações:

11.04. Outro dos aspectos contra o qual se insurge a interessada, diz respeito à glosa de custos efetuada, dizendo terem sido, os mesmos, efetivamente incorridos e, por legítimos, devidamente pagos. Traz, a subsidiar suas alegações, cópias de: contratos assinados, Notas Fiscais, folhas do livro Razão analítico, assim como extratos bancários respectivos, onde estariam comprovados os pagamentos efetuados. No decorrer do mês efetuava adiantamentos de valores aos prestadores de serviços para que, ao final de tal período, estes emitissem uma única Nota Fiscal abrangendo todos os serviços;

11.04.01. diz, ainda, que alguns dos valores constantes no livro Razão teriam como, contrapartida, histórico no extrato bancário de “Folha de Pagamento”, em razão de equívoco da agência bancária e por envolver cessão de mão-de-obra, tratando-se, portanto, do pagamento da prestação dos serviços, como a coincidência exata de valores demonstra.

11.04.02. A acusação que paira sobre o contribuinte, em relação ao presente item, diz respeito à não comprovação, de maneira cabal, da tomada de serviços contabilizados como custos, mediante a apresentação de elementos que viessem a dar sustentação à escrita fiscal da interessada; e, isto, conforme “Termo de Constatação Fiscal”, ainda que reiteradamente intimado a tal (fls. 539/540), glosas essas devidamente detalhadas pelo “Termo de Verificação Fiscal” (fls. 514/520);

11.04.02.01. cumpre salientar que os custos, assim como as despesas, deverão ser aqueles usuais ou normais, além de necessários à manutenção da fonte produtora e se encontrarem devidamente amparados em documentação hábil e idônea a lhes dar a devida sustentação. E as glosas se deram em valores constantes de documentos fiscais emitidos em nome de “Across Quality”, “Vianna Transportes”, “Across Comércio”, “ACT Engenharia” e “M. Tokura Elétrica”. Além destes, o contribuinte não logrou comprovar, outros dispêndios efetuados a título de custos, rubrica “Materiais Operacionais – 4.12.01-000536”, no valor total de R\$ 150.000,00 (fls. 519).

11.04.03. Inicialmente, há que se fazer uma retificação em relação ao valor utilizado para fins do lançamento, no que toca às glosas de custos: a base de cálculo, em relação a tal tópico, correspondeu à importância de R\$ R\$ 1.818.510,75, relativa à

somatória das parcelas elencadas às fls. 514/515 (R\$ 1.668.510,75) e as constantes às fls. 519 (R\$ 150.000,00);

11.04.03.01. nesta última, entretanto, consta parágrafo de teor seguinte: **“Do total portanto, de R\$ 1.668.510,75, apropriado a título de CUSTOS, no ano-calendário de 2001, sob a rubrica “Serviços Prestados por Pessoa Jurídica”, conforme Planilha supra, o contribuinte comprovou a importância de R\$ 55.575,00 (R\$ 58.825,00, em realidade, segundo fls. 514/515), deixando de comprovar todavia, o valor de R\$ 1.612.935,75 (R\$ 1.609.685,75 ao se considerar a retificação acima), o qual será submetido à devida tributação.”** A este deveria ser adicionado os valores de R\$ 3.250,50 e R\$ 150.000,00, conforme descrito, por igual, às fls. 519, totalizando, então, R\$ 1.762.936,25, valor este que, corretamente, deveria ser considerado como uma das parcelas da base de cálculo do lançamento, ao invés de R\$ 1.818.510,75, como utilizado.

11.04.04. Ao serem apreciadas as alegações formuladas pela impugnação, em conjunto com os elementos trazidos, por ela, aos autos, observa-se a existência de algumas inconsistências, dentre as quais podem ser citadas:

11.04.04.01. a existência de divergências entre as datas de início de prestação dos serviços, da elaboração dos Contratos e das emissões dos documentos (primeiros) a embasar tais lançamentos. As poucas alegações apresentadas pela interessada, no sentido de que, em princípio, deram-se acordos apenas verbais, a título de experimento para, num momento seguinte, a avença ocorrer e, posteriormente, virem a ser emitidos os respectivos documentos fiscais (aqueles iniciais) vinculados aos Contratos, não são suficientes a justificar tais discrepâncias; entretanto, ainda assim poderiam vir a ser aceitas, não fossem as situações a seguir apresentadas;

11.04.04.02. existindo, apenas, os mencionados acordos verbais que, conforme a interessada, ocorreram na fase experimental do relacionamento entre ela e as prestadoras de serviços, não se pode considerar como comum as alegações formuladas no sentido de que, ainda nesse período, tenham ocorrido antecipações de valores da primeira às últimas;

11.04.04.03. a pretensa comprovação da efetividade dos serviços ocorrer, apenas, mediante a apresentação de Contratos firmados entre as empresas (tomadora e prestadora de serviços) e Notas Fiscais emitidas sem, entretanto, haverem sido apresentadas as duplicatas respectivas, de forma a subsidiar as alegações no sentido da ocorrência da efetividade dos pagamentos. Também, nesta hipótese, as alegações são incipientes, no sentido de que as empresas não poderiam emitir duplicatas, porquanto já haviam recebidos seus créditos! (fls. 606);

11.04.04.04. em algumas das Notas Fiscais apresentadas, não há coincidência entre os serviços nelas descritos e aqueles descritos nos Contratos de Prestação de Serviços firmados. Exemplo de tal

fato é que, enquanto o Contrato reza a prestação de serviços de "operação de máquinas industriais de tratamento térmico, movimentação, controle e administração da produção", nalgumas Notas Fiscais a descrição dos serviços correspondem a "Prestação de Serviços de Transportes" e "Prestação de Serviços de Processamento de Dados", discrepantes em relação àquele acordado;

11.04.04.05. não há coincidência, ao contrário do alegado pela interessada, dos valores (ou na somatória deles) constantes das fichas mensais do livro Razão apresentadas, com os das Notas Fiscais emitidas (uma ou mais, emitidas mensalmente);

11.04.04.06. uma série de valores constantes das referidas fichas do livro Razão, representativos de "adiantamentos" tem, como contrapartida, um histórico correspondente a "folha de pagamento" no extrato bancário que, segundo a interessada, deveu-se a equívoco da agência bancária, visto tratarem-se, em realidade, do pagamento de prestação de serviços;

11.04.04.06.01. no mínimo estranhos, tanto o fato como as alegações da interessada: como poderia, a instituição financeira, informar nos extratos fornecidos, fato diverso daquele supostamente ocorrido, até porque, a efetividade do desembolso de valores relativos a "folha de pagamento" somente se dará se expressamente autorizado pela empresa pagadora??? Agiria, ela (instituição financeira), de maneira arbitrária, até porque existem meses em que ocorreram mais de uma situação como a descrita ("adiantamento" x "folha de pagamento")???? Detectado tal equívoco (e, em se tratando efetivamente de equívoco), qual a razão de ter perdurado no período compreendido entre abril e dezembro de 2001???? Uma mera conciliação, fosse ela realizada pela interessada ou pela instituição financeira, não seria suficiente a detectar tal equívoco, caso houvesse ocorrido??? E a confirmação, por parte da instituição financeira, de que se tratava, em realidade, de equívoco???

11.04.04.06.01.01. nenhuma resposta aos questionamentos acima postos, entretanto, consta dos argumentos/elementos expendidos pela interessada, que visavam comprovar a efetiva ocorrência dos serviços descritos nos documentos fiscais;

11.04.04.07. por fim, além das inconsistências acima elencadas, não foram trazidos aos autos, em nenhum momento, a cabal comprovação da ocorrência dos serviços tomados, de forma a justificar a inserção dos valores correspondentes como custos, muito embora, desde o decorrer da ação fiscal, tenha sido insistentemente intimada a tal. Restou, portanto, incomprovada a efetivação dos serviços lançados, pela interessada, como custos;

11.04.05. dessa maneira, por incomprovados os valores contabilizados como custos, pela interessada, há que ser considerada a glosa efetuada, mantendo-se parcialmente a exigência formulada, em razão da correção de sua base de cálculo, mencionada no subitem 11.04.03.01, retro.

Quase todo o foco da defesa está **centrado** na tese — **indevida** — de que a contabilidade milita a seu favor. Como já afirmamos **e repisamos**, isso **não** é correto em relação aos elementos negativos. Quanto ao mais, a defesa **não** é **capaz de infirmar** com sucesso as divergências apontadas.

Em sua peça recursal, alega genericamente que juntou todos os documentos hábeis a comprovar os custos. Só apresenta alegação específica, que considera meramente exemplificativa, em relação às despesas relativas a “Accrox quality Industrial”. Pois bem, quanto a esse item de despesa, conforme termo de fiscalização de fl. 516, há divergência entre as datas de assinatura do contrato de prestação de serviço e as de reconhecimento das despesas, em relação a qual a defesa afirma que anteriormente havia apenas um “contrato verbal”, o qual seria permitido pelo ordenamento jurídico.

Ora, é evidente que o ordenamento **não proíbe** esse tipo de “contrato”, mas a sua informalidade não é própria nas relações fisco-contribuinte, que exigem a comprovação dos elementos negativos. O simples fato de o ordenamento não proibir, nas relações entre particulares, estipulações verbais, não dá azo a concluir que o Fisco deve acatá-las como prova quando meramente alegadas.

Desse modo, não vejo reparos a serem feitos à decisão de primeiro grau quanto a esse item e, por isso, adoto integralmente seus fundamentos já por mim reproduzidos acima.

Inconstitucionalidade da base de cálculo da Cofins e do PIS

Quanto à alegada inconstitucionalidade da base de cálculo da Cofins e do PIS prevista na Lei nº 9.718/98, com efeito, há decisão do pleno do STF nesse sentido, o que autorizaria este Colegiado a adotá-la. No entanto, concretamente a base adotada não abarcou elementos estranhos ao conceito de faturamento (como receitas financeiras), mas apenas aquelas advindas da atividade típica da entidade, ou seja, da prestação de serviços. Desse modo, não procede a alegação da recorrente.

Improcedência da multa de ofício – denúncia espontânea

Conforme já explicitiei nas preliminares, a denúncia espontânea não se caracteriza após o início do procedimento fiscal. Dessa forma, é devida a sanção punitiva. Nada obstante, adiante, analisaremos ainda a questão do seu patamar qualificado de 75% para 150%.

Redução da multa e dos juros – princípio da vedação ao confisco

No que se refere à limitação da multa e dos juros a um teto em 20%, os argumentos trazidos pela defesa são de índole constitucional. Buscam afastar multa e juros expressamente previstos em lei com base em preceito previsto na Constituição Federal, o que não é da competência deste Órgão Julgador, conforme estipulação da Súmula nº 2:

“Súmula 1ª CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Multa qualificada

Em relação à qualificação do patamar sancionador, a presente autuação é relativa a apenas um único exercício. Não há referências a igual comportamento em outros períodos. Também não podemos deixar de considerar que os valores omitidos nas declarações foram todos obtidos do próprio livro diário e do LALUR, conforme descrição à fl. 526. Desse modo, o contribuinte pode ter agido de forma intencional ao reduzir substancialmente os valores informados ao Fisco. No entanto, sua conduta também pode ter sido meramente culposa. Pode ter se omitido por mero desleixo; e, neste caso, não há previsão do gravame qualificado, que só se caracteriza pelo dolo.

Não há certeza, pois, do aspecto volitivo da conduta omissiva, o que impõe a interpretação benigna prevista no art. 112 do CTN abaixo reproduzido:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Em razão do exposto, a multa deve ser reduzida ao patamar de 75%.

Multa isolada

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em vários aspectos o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático”. Para Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.

De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

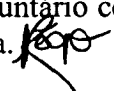
É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com 75% de multa. Todavia, se uma omissão acarreta o dever de antecipar, mas não o de pagar, como no caso de haver uma despesa respectiva, pune-se a não antecipação com 50% (que é o patamar sancionador em vigor atualmente e não o de 75% vigente na época dos fatos e do lançamento).

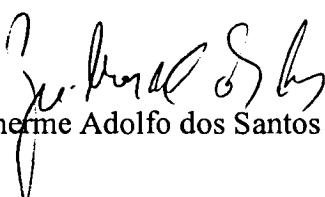
Conforme depreendemos do termo de constatação fiscal, especialmente a partir da fl. 1.088, há concomitância integral, o que permite afastar a autuação da multa isolada. O valor que deveria ser recolhido de forma estimada é inferior aquele constituído por meio do lançamento de ofício.

Taxa SELIC

Também não podem ser acatados os argumentos pela não aplicação dos juros segundo a taxa SELIC. Esse tema já consta de súmula, cuja aplicação é obrigatória segundo o art. 53 do Regimento Interno (Portaria MF nº 147/2007):

“Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais”.

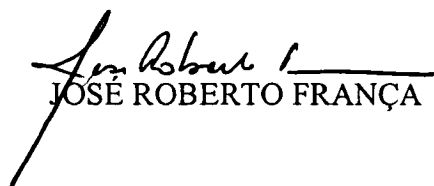
Por todo o exposto, voto no sentido de negar as preliminares suscitadas para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário com o fito de reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% e de excluir a multa isolada. 


Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

1 TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 05 / 10 / 2009.


JOSÉ ROBERTO FRANÇA

Ciência

Data: ____ / ____ / ____

Nome: _____

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

☐ apenas com ciência;

☐ com Recurso Especial;

☐ com Embargos de Declaração;

☐ _____ .