



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

Processo nº 19515.001389/2007-13
Recurso nº 168.579 Voluntário
Acórdão nº 1201-00.135 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de julho 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: 2003, 2004, 2005

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, mesmo a ausência deste prazo do termo de início não macula 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 declarações entregues no curso da ação fiscal são provas suficientes e robustas dos elementos positivos de composição da base de cálculo, como receitas.

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 – são as circunstâncias da conduta que caracterizam o aspecto subjetivo da prática ilícita. Entregar declarações por longos períodos com omissões sistemáticas e reiteradas de valores, caracteriza a intenção do sujeito passivo de dificultar a atuação do Fisco.

MULTA REGULAMENTAR – a infração pelo descumprimento do dever de entregar arquivos magnéticos no prazo legal não é tipificada em razão de eventual dano ao erário. O tipo infracional é o descumprimento objetivo do dever, o que se caracteriza pela simples omissão ou a observância a destempo.

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 unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento para: a) pelo voto de qualidade, manter a exigência da multa isolada sobre a base de R\$ 40.077,49, relativa à estimativa de CSLL do ano-calendário de 2004; b) por maioria de votos, afastar a exigência de multa isolada sobre a base remanescente do ano-calendário de 2004, bem como as estimativas dos anos-calendários de 2002 e 2003, vencidos Alexandre Barbosa Jaguaribe, e Regis Magalhães Soares Queiroz, que afastavam a multa isolada integralmente e reduziam a multa de ofício ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento), e o Antonio Carlos Guidoni Filho, que afastava apenas a exigência de multa isolada, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rego e Marcelo Cuba Neto que mantinham integralmente a multa, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


ADRIANA GOMES REGO - Presidente


GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES - Relator

EDITADO EM: 18 FEV 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: os Conselheiros Adriana Gomes Rego (presidente), Alexandre Barbosa Jaguaribe, Regis Magalhães Soares Queiroz, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcelo Cuba Neto e Antonio Carlos Guidoni Filho(Vice Presidente de Turma).

Relatório

DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foram lavrados, relativamente aos anos-calendário de 2002 a 2004, 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. 1.184 a 1.222.

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, diante de irregularidades apuradas, foram lavrados 4 (quatro) Autos de Infração, por meio dos quais foram constituídos os créditos tributários abaixo, no valor consolidado de R\$ 7.698.531,99 (sete milhões, seiscentos e noventa e oito mil, quinhentos e trinta e um reais e noventa e nove centavos), aí compreendendo os valores do imposto/contribuições, multa de ofício (em percentual agravado) e juros de mora (estes calculados até 31/05/2007), além da aplicação de multas isoladas, no caso do IRPJ, exigidas em razão dos não-recolhimentos das parcelas de estimativa, assim como multa regulamentar pelo atraso na entrega de arquivos magnéticos:

01.01. IRPJ (fls. 1131) → R\$ 3.674.019,59 (três milhões, seiscentos e setenta e quatro mil, dezenove reais e cinquenta e nove centavos);

01.02. PIS (fls. 1143) → R\$ 578.906,84 (quinhentos e setenta e oito mil, novecentos e seis reais e oitenta e quatro centavos);

01.03. COFINS (fls. 1155) → R\$ 2.290.161,62 (dois milhões, duzentos e noventa mil, cento e sessenta e um reais e sessenta e dois centavos), e;

01.04. CSLL (fls. 1162) → R\$ 1.155.443,94 (um milhão, cento e cinquenta e cinco mil, quatrocentos e quarenta e três reais e noventa e quatro centavos).

02. Segundo detalhado pelo "Termo de Constatação Fiscal" (fls. 1081/1105) e anexos, as irregularidades que motivaram mencionadas exigências consistiram, resumidamente, em:

02.01. Omissão de Receitas: decorrentes de divergências entre os valores informados nas DIPJs/2003, 2004 e 2005 originalmente apresentadas (relativas aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, respectivamente), e aqueles levados à escrita comercial (Livros Diário nº 02, 03 e 04, autenticados, respectivamente, pela JUCESP em: 05/10/2006, sob nº 173267, em 06/10/2006, sob nº 173266 e em 06/10/2006, sob nº 173265)

e/ou LALUR. Sobre esta infração recai multa de ofício em percentual de 150%. De se ver, então:

ano-calendário 2002:

02.01.01. enquanto que, na primeira delas, (DIPJ/2003 - Ficha 06 A - "Demonstração de Resultado"), as informações prestadas apontaram (fls. 15) como "Receita de Prestação de Serviços", a importância de R\$ 725.388,36 e "Lucro Operacional" de (R\$ 33.994,75), resultando em prejuízo fiscal de (R\$ 31.613,59), conforme fls. 16, Ficha 09 A, no Livro Diário os valores relativos às mesmas rubricas corresponderam a R\$ 7.814.267,92 (também no Livro Razão, fls. 935) e R\$ 1.538.827,67, respectivamente (fls. 950). Nesta última situação, o Lucro Real devidamente apurado resultou nos mesmos R\$ 1.538.827,67 (LALUR, fls. 975);

ano-calendário 2003:

02.01.02. na mesma seqüência acima trazida, referidas rubricas apontaram, na DIPJ/2004, os valores de R\$ 916.709,29 (fls. 62), correspondente a "Receita de Prestação de Serviços" e (R\$ 85.491,51), relativo ao "Lucro Operacional", resultando em prejuízo fiscal de idêntico valor (fls. 63); por outro lado, o livro Diário, indicava os valores de R\$ 9.206.650,01 (Receitas de "Vendas e Serviços") e "Lucro Operacional" de R\$ 1.688.846,66 (fls. 983), que vieram a redundar em Lucro Real no importe de R\$ 1.841.143,34, segundo LALUR (fls. 1008), muito embora a peça acusatória aponte, como Lucro Real, a importância de R\$ 1.688.846,66 (fls. 1087);

ano-calendário 2004:

02.01.03. já, em relação à DIPJ/2005, os valores correspondentes às mesmas rubricas foram os seguintes: R\$ 12.325.179,92 como "Receita de Prestação de Serviços" e (R\$ 63.963,48) como "Lucro Operacional", conforme fls. 193, resultando em prejuízo fiscal de mesmo valor (fls. 194); o livro Diário, entretanto, acusava a mesma importância a título de "Receitas....." e R\$ 1.033.656,73, como "Lucro Operacional" (fls. 1018), valor este correspondente, por igual, ao Lucro Real, conforme fls. 1043 (LALUR).

02.01.03.01. **Custos ou despesas não comprovadas:** neste ano-calendário, ao contrário do tratado pelos subitens anteriores, o valor da rubrica "Custo dos Bens e Serviços Vendidos" informado na DIPJ/2005 (retificadora e anteriormente apresentada, relativa ao ano-calendário 2004), correspondeu a R\$ 10.191.439,17 (fls. 193), ao passo que seu livro Diário apontava, àquele mesmo título, o valor de R\$ 6.249.441,77 (fls. 1018), tendo sido constatada, portanto, uma majoração de seus custos no importe de R\$ 3.941.997,40.

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

03.01. **IRPJ** → art. 24 da Lei nº 9.249/1995; arts. 249 e inciso II, 251 e parágrafo único, 278 a 280 e 288, arts. 249, inciso I, 289, 290, inciso I, 292 e 300, todos do “Regulamento do Imposto de Renda” (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 (fls. 1133/1134);

03.02. **PIS** → arts. 1º e 3º da LC nº 7/1970; 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; arts. 2º, inciso I, alínea ‘a’ e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51, do Decreto nº 4.524/2002; arts. 1º, 3º e 4º, da Lei nº 10.637/2002 (fls. 1146/1147);

03.03. **COFINS** → art. 1º da LC nº 70/1991; 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 1.858/1999 e suas reedições (fls. 542 e 572/573); arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/2002; arts. 1º, 3º e 5º, da Lei nº 10.833/2003 (fls. 1158/1159);

03.04. **CSLL** → art. 2º e seus §§, da Lei nº 7.689/1988; art. 1º da Lei nº 9.316/1996; art. 28 da Lei nº 9.430/1996; art. 37 da Lei nº 10.637/2002; arts. 19 e 24, da Lei nº 9.249/1995; art. 6º da MP nº 1.858/1999 e reedições (fls. 1164/1165), e;

03.05. **MULTAS ISOLADA e REGULAMENTAR** → arts. 11 e 12, inciso III, da Lei nº 8.218/1991, com a redação dada pelo art. 72 da MP nº 2.158-34/2001 e reedições; arts. 222 e 843 do RIR/1999 c/c o art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, alterado pelo art. 14 da MP nº 351/2007, c/c art. 106, inciso II, alínea ‘c’, da Lei nº 5.172/1966 (fls. 1134/1135).

04. Ainda em decorrência da prática das irregularidades acima apontadas, foi formalizado processo relativo à “Representação Fiscal para Fins Penais”, que levou o nº 19515.001391/2007-92 e a este se encontra apensado.

05. Cumpre reproduzir, ainda, excerto do “Termo de Constatação Fiscal” (fls. 1101/1103) que assim diz:

“.....

Salientamos, que após a ação do fisco, ou seja, após a entrega das Intimações ocorrida via postal, em 26/JUN/2006, o fiscalizado, em 22/AGO/2006, apresentou a esta fiscalização Declarações Retificadoras DIPJ 2003, DIPJ 2004 E (sic) DIPJ 2005 e DCTFs referentes aos anos calendário 2002, 2003 E (sic) 2004, entregues à Receita Federal – via INTERNET.

Ou seja, a empresa com o intuito de se antecipar às apurações da fiscalização, RETIFICOU as DIPJ s e DCTFs em 13/JUL/2006, no curso da ação fiscal, para então atender e apresentar o solicitado no referido Termo de Início de ação Fiscal.

Estas Declarações Retificadoras, alteraram os montantes constantes das DCTFs e DIPJ/2003, 2004 e 2006, anteriormente apresentadas e arquivadas sob nº 0980402, 1112777 E 1267330

respectivamente, 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 E DECLARAÇÃO INEXATA, tendo em vista que os valores indicados nas DIPJs/2003, 2004 e 2005 retificadoras importou 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 31/12/2002, 31/12/2003 e 31/12/2004, a título de LUCRO REAL, os valores constantes das DIPJs RETIFICADORAS – Ficha 09-A.

Fica portanto, plenamente caracterizado a apresentação de falsa declaração e a omissão de informação com a intenção de eximir-se do pagamento de tributos e quaisquer adicionais devidos por lei.

.....”

06. O contribuinte tomou conhecimento dos teores dos referidos Autos de Infração em 26/06/2007 e, com os mesmos não se conformando, em 26/07/2007, por meio de seu representante legal (fls. 1223) impugnou-os (fls. 1184/1427) de maneira conjunta, alegando, em síntese, que:

*06.01. 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 intimação 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;*

06.02. como o Auto de Infração se pautou no simples confronto entre as informações fornecidas pelo próprio contribuinte, por meio da entrega de suas DIPJs 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. Cabe, portanto, à fiscalização, demonstrar por meio de documentos irrefutáveis, a ocorrência do fato gerador do tributo omitido.

06.03. Por outro lado, a (s) autuante (s) só veio (vieram) a constituir créditos que já haviam sido previamente constituídos pela interessada, por meio das entregas de suas DIPJs e DCTFs retificadoras (de 2003, 2004 e 2005), fazendo, ainda, incidir multa qualificada; assim, a atividade fiscal limitou-se não a apurar o quantum devido mas, sim, em mera repetição dos elementos já fornecidos pela impugnante, fato este confirmado pela própria peça acusatória;

06.03.01. e o efeito constitutivo do crédito advindo das declarações prestadas pela interessada está evidenciado na possibilidade de sua inscrição (direta) em Dívida Ativa da União (DAU), sem que, para isso, haja a necessidade de lançamento de ofício (art. 1º da IN nº 77/1998, com a redação dada pela IN nº 14/2000). A constituição do crédito, via sua confissão, estava prevista pelo art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/1984;

06.03.02. e, em cumprimento a tais dispositivos, foi que se deu o reconhecimento dos débitos, por parte da RFB, dada a confissão espontânea, de forma que já foram inscritos em DAU os débitos de PIS e COFINS, tendo sido ajuizados pelos mesmos valores aqui lançados. **DE FATO, A EXECUÇÃO FISCAL Nº 2007.61.82.005108-8, PROCESSADA PERANTE A 4ª VARA DAS EXECUÇÕES FISCAIS ESTADUAIS (sic) DA SUBSEÇÃO JUDICIÁRIA DA CAPITAL/SP, TEM POR OBJETO AS CDAS NºS 10880.503221/2007-13 E 10880.503222/2007-50, QUE POR SUA VEZ, CONTÉM OS MESMOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE PIS E COFINS AQUI LANÇADOS.** Detalha os valores por ela declarados (DCTF) e aqueles constituídos via Auto de Infração, concluindo por dizer que tais demonstrativos não deixam qualquer dúvida quanto à exigência em duplicidade dos créditos, caracterizando a ocorrência de bis in idem, devendo ser afastada, portanto, a exigência formalizada pelos presentes lançamentos;

06.03.02.01. essa vem sendo a posição do Conselho de Contribuintes, dando por descabido o lançamento de ofício, e mais, ainda, com aplicação de multa de ofício agravada. Deve ser excluído, portanto, o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração, diante de sua prévia constituição por meio de autolancamento.

06.04. 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;

06.04.01. ~~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.;

06.04.02. ao assim determinar, 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, se contrapõe àquele, cujo propósito era de majorar ilegitimamente a receita fiscal;

06.04.03. 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 aos 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 (notadamente seus arts. 1º e 4º);

06.04.04. diante, pois, da inconstitucionalidade do alargamento das bases de cálculo do PIS e da COFINS, os lançamentos referentes a esses dois tributos devem ser anulados na parte referente à incidência cumulativa desses impostos, posto que a base de cálculo poderia ser somente as verbas que se adequassem ao conceito de "faturamento", ou então, que suas bases de cálculo correspondam exclusivamente ao "faturamento" da Impugnante. E a autoridade julgadora, que aprecia a presente Impugnação, pode e deve fazê-lo, na forma do art. 4º do referido Decreto nº 2.346/1997.

06.04.05. Mas não é apenas com relação à incidência cumulativa do PIS e da COFINS que a base de cálculo adotada fere os dispositivos constitucionais. Também na modalidade não cumulativa (Leis nºs 10.637 e 10.833) as bases de cálculo são ilegais, por fazer incluir indevidamente o montante recebido a título de ICMS.

06.04.05.01. vale dizer que tal imposto, por sua natureza, não pode se inserir no conceito de faturamento, vez que não pertence ao contribuinte, mas confiado à sua guarda para posterior repasse aos cofres públicos; em caso de seu não recolhimento, pode configurar, em tese, a prática do ilícito previsto pelo art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990;

06.04.05.02. assim, ao se considerar o ICMS como parte integrante das bases de cálculo do PIS e da COFINS, estar-se-á corrompendo o conceito de faturamento, uma vez que o imposto estadual não corresponde a uma transferência de direito patrimonial ao contribuinte de direito, que tem apenas a responsabilidade de recolher o tributo. E o STF, em recente

decisão, decidiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo de tais contribuições;

06.04.05.03. pelo exposto, resulta evidente que as exigências relativas ao PIS e à COFINS, nas modalidades cumulativas ou não, infringiram a base de cálculo permitida pelo ordenamento, implicando na nulidade da autuação ou, ao menos, seus recálculos, de forma a que se determine a redução dos montantes, afastando-se as verbas que não se afeiçoam com o conceito constitucional de faturamento.

06.05. Quanto à multa de ofício aplicada, deve a mesma, também, ser afastada, em razão da prévia confissão espontânea feita pelo contribuinte. Tal parcela, exigida nos percentuais de 150%, incidente sobre os valores advindos das receitas omitidas, 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.;

06.05.01. não é a situação presente, visto que a Impugnante declarou os valores devidos a título de COFINS, via DIPI 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;

06.05.02. 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. 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 no percentual em que exigido (150%), devendo prevalecer a multa moratória de 20% (vinte por cento) prevista no art. 61 da Lei 9430/96.;

06.05.03. 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 em que o foi que, à evidência, é desproporcional à infração supostamente cometida. Traz jurisprudência a embasar seu entendimento, concluindo por dizer que tal parcela e os demais encargos não devem superar o patamar de 20%;

06.05.04. 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 ser exigida nos casos de lançamento de ofício, quando da inoccorrência de evidente intuito de fraude;

06.05.04.01. 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 DIPJs e nas DCTFs, referentes aos anos-calendário de 2002 a 2004, tendo caracterizado a ocorrência de omissão de receitas;

06.05.04.02. 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 original.... Já a contabilidade fiscal e comercial refletia integralmente suas receitas, tendo vindo, inclusive, a servir de base de cálculo das exigências. É 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 das DIPJs retificadoras, que vieram a ser repetidos pela autuação. É o que fala a jurisprudência citada, repisando que, quando muito, a penalidade deveria corresponder a 75%.

06.06. Outro aspecto abordado, diz respeito à multa isolada aplicada em razão do não recolhimento das estimativas do IRPJ ao longo do ano; tal penalidade não merece prosperar em razão de que o dispositivo em que se fundamenta (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96), haver sido revogado pela Lei nº 11.488/2007; aplica-se, portanto, a denominada retroatividade benigna, prevista pelo art. 106, II, 'a', do CTN, em razão de que aquele último diploma haver deixado de definir a conduta punível com multa isolada, daí porque há de ser reformada a exigência no que toca a tal tópico. Traz jurisprudência;

06.06.01. a exigência encerra flagrante ilegalidade, visto que não se pode 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.

06.07. Insurge-se, por igual, contra a multa aplicada pelo atraso na entrega de arquivos magnéticos, visto que tal demora não veio a causar qualquer prejuízo à fiscalização, pelo fato de não terem sido sequer utilizados pela mesma; isto em razão de que, conforme já dito, os valores lançados são os mesmos confessados pela interessada, por meio das DCTFs e DIPJs retificadoras;

06.07.01. fácil se constatar, portanto, também em relação a tal parcela, em prevalecendo, o seu efeito confiscatório. Tal descumprimento da obrigação formal não trouxe qualquer prejuízo aos cofres públicos, até porque o imposto lançado teve

origem em fatos totalmente estranhos ao eventual atraso na entrega dos arquivos..., revelando a inocorrência de qualquer perda ou embaraço à fiscalização.

06.08. 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;

06.08.01. além de ofender o princípio da legalidade, 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).

06.09. 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.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 1.439 a 1.462) deu provimento parcial à defesa, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

PRELIMINARES. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. Somente serão considerados nulos os atos em que presentes quaisquer das circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Incomprovada a ocorrência de qualquer delas, não há que se falar em nulidade do lançamento. Preliminares rejeitadas.

PRELIMINAR. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO EM DUPLICIDADE. INOCORRÊNCIA. ENCAMINHAMENTOS DAS DIPJs E DCTFs NO DECORRER DA AÇÃO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE. Não devem ser consideradas as DIPJs e DCTFs retificadoras, encaminhadas quando o contribuinte encontrava-se sob ação fiscal, em razão da perda da espontaneidade, na forma do art. 7º do Decreto nº 70.235/1972. Prevalence 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.

MÉRITO. GLOSA DE CUSTOS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Deve ser considerada como não impugnada, a matéria não expressamente contestada pela defesa apresentada, na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, devendo ser dado seguimento à cobrança do crédito tributário dela originário.

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

MULTA DE OFÍCIO. MULTAS ISOLADAS E REGULAMENTARES. NÃO CONCORRÊNCIA. Por decorrerem de distinta motivação, não concorrem, entre si, as multas de ofício, incidentes sobre os tributos devidos em razão de irregularidades apuradas, aquelas exigidas isoladamente, bem como as regulamentares, por decorrerem, as isoladas, do não recolhimento de parcelas relativas a estimativas em razão das apurações efetuadas pela ação fiscal, e as regulamentares, da não entrega no prazo determinado, de arquivos magnéticos. Corretas, portanto, as exigências a título de penalidades.

MULTA ISOLADA. NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. IRPJ. RETROATIVIDADE BENIGNA. Correta a exigência relativa à multa isolada, aplicada sobre os valores de estimativas do IRPJ não recolhidos, tendo-se em conta os valores 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. BASES DE CÁLCULO. CSLL. 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 e informadas, pelo mesmo, por meio de DIPJs e DCTFs retificadoras. 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, em razão de respaldada em Lei. Alegações de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade não são objeto de manifestação por parte da autoridade administrativa, visto serem de competência do Poder Judiciário.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 1.491 a 1.529, 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) inconstitucionalidade da base de cálculo da Cofins e do PIS, (v) improcedência da multa de ofício em razão da denúncia espontânea, (vi) redução da multa e dos juros ao patamar de 20% em razão do princípio da vedação ao confisco, (vii) improcedência da multa qualificada por não ter se caracterizado evidente intuito de fraude, (viii) improcedência de multa isolada combinada com multa de ofício, (ix) impossibilidade de aplicação de multa pelo atraso na entrega de arquivos magnéticos 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 eivadas 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.

Ademais, 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. 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. 1.451, a autoridade julgadora de primeiro grau fundamentou sua decisão no fato de as retificadoras terem sido apresentadas em 13/07/2006, ou seja, após o início do procedimento fiscal, que ocorreu em 26/06/2006.

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 alegada 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, o resultado autuado nos três anos-calendário, corresponde ao valor registrado pela autuada na sua própria contabilidade. Ora, o que seriam para recorrente “documentos hábeis”? Deveria a autoridade, para cada item de receita registrado na contabilidade, 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 estearam 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.

Em suma, os registros contábeis são suficientes para legitimar o lançamento de elementos positivos. Deve, assim, ser mantida a autuação relativa à omissão de receita.

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

Com relação à qualificação, ela se perfaz pelo elemento subjetivo da prática delitiva, pela intenção, pelo querer praticá-la; seja a do tipo comissiva, seja a omissiva.

É evidente que não é dada à condição sensorial humana a aptidão de penetrar a consciência alheia. A aferição de se um sujeito quis ou não praticar essa ou aquela conduta deve ser promovida pelas próprias circunstâncias.

É razoável se acreditar que alguém possa ter matado outrem acidentalmente, se houve apenas um disparo. No entanto, se foram promovidos vários tiros à “queima roupa”, todos na cabeça da vítima, as circunstâncias da conduta levam à conclusão de que o agir foi intencional: o autor quis disparar e para matar!

O mesmo se pode dizer aqui. Uma única declaração entregue com valores significativamente inferiores aos devidos pode ser comparada a um tiro acidental; todas, não!

No presente caso, nos três exercícios, houve significativa redução dos valores informados nas declarações, conforme os números que reproduzo abaixo.

Ano de 2002:

Receita líquida originariamente declarada: R\$ 698.202,43

Prejuízo operacional originariamente declarado: R\$ 33.994,75

Receita líquida contabilizada: R\$ 7.384.880,77

Lucro operacional contabilizado: R\$ 1.538.827,67

Ano de 2003:

Receita líquida originariamente declarada: R\$ 686.133,32

Prejuízo operacional originariamente declarado: R\$ 85.491,51

Receita líquida contabilizada: R\$ 8.590.694,09

Lucro operacional contabilizado: R\$ 1.688.546,66

Ano de 2004:

Receita líquida originariamente declarada: R\$ 11.265.013,95

Prejuízo operacional originariamente declarado: R\$ 63.963,48

Receita líquida contabilizada: R\$ 11.265.013,95

Lucro operacional contabilizado: R\$ 1.033.656,73

Em relação a esse ano de 2004, apesar de a receita declarada não ser inferior à contabilizada, custos e despesas foram fraudulentamente majorados na declaração com o fito de eliminar o lucro do período.-

Dessa forma, a circunstância de se omitir em todos os períodos só leva a uma conclusão: houve o querer de “não fazer” e com a clara motivação de se evadir. Deve ser mantida a sanção qualificada no patamar de 150%.

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 regrada 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).

Para os anos-calendário de 2002 e 2003, verificamos pelo cotejo dos valores informados nas fls. 1.085 e 1.087, respectivamente, com o montantes das discriminados nas fls. 1.111 e 1.114, que as estimativas são inferiores (para o IRPJ e CSLL) aos montantes definitivos, conforme tabela abaixo:

Ano	2002	2002	2003	2003
Tributo	IRPJ	CSLL	IRPJ	CSLL
Estimativa anual	R\$ 132.283,71	R\$ 84.393,21	R\$ 160.565,58	R\$ 99.665,41
Definitivo	R\$ 360.706,91	R\$ 138.494,49	R\$ 398.211,65	R\$ 151.996,19

Assim, em relação aos anos-calendário de 2002 e 2003, 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.

Já, relativamente a 2004, não ocorre a mesma situação, conforme podemos verificar pela tabela abaixo, cujos valores foram obtidos das fls. 1.089 e 1.117:

Ano	2004	2004
Tributo	IRPJ	CSLL
Estimativa anual	R\$ 222.493,68	R\$ 133.106,59
Definitivo	R\$ 234.414,17	R\$ 93.029,10

Podemos perceber que, em relação à CSLL, o valor que deveria ter sido recolhido de estimativa ao longo do ano de 2004 supera em R\$ 40.077,49 (R\$ 133.106,59 – R\$ 93.029,10) o montante definitivo. Assim, sobre tal quantia deve ser mantida multa isolada no montante de R\$ 20.038,74.

Multa regulamentar

Em relação à multa regulamentar, o sujeito passivo alega que a demora na entrega dos arquivos magnéticos não prejudicou o Fisco, uma vez que o auto de infração foi realizado com base na sua escrituração.

Em primeiro lugar, deve ser observado que a infração ensejadora da sanção pecuniária não é tipificada em razão de eventual dano ao Erário. O tipo infracional é o descumprimento objetivo do dever de entregar os arquivos magnéticos num certo prazo, o que se caracteriza pela simples inobservância ou o cumprimento a destempo; neste caso, com mitigação da punição.

Em segundo lugar, o tipo infracional é objetivo justamente por que a não entrega ou a entrega a destempo pode resultar em prejuízo ao Erário não passível de ser dimensionado. O fato de ter sido realizado um lançamento não implica dizer que o crédito na sua integralidade foi garantido. É possível que a autuação fosse ainda maior se a autoridade fiscal tivesse obtido no prazo legal os arquivos magnéticos, o que, indiscutivelmente, torna mais eficiente e eficaz a sua auditoria.

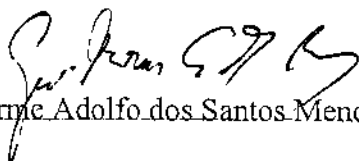
Em suma, caracterizado o fato infracional (a entrega a destempo dos arquivos magnéticos) deve ser imputada a sanção em conformidade com os critérios legais (0,02% por dia de atraso, limitado a 1% sobre a receita bruta). Não há reparos, assim, a serem feitos a multa imposta pela autoridade.

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 1ª 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”.

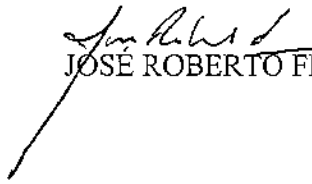
Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário com o fito de excluir a multa isolada em relação aos anos de 2002 a 2004, exceto, em relação a este último ano, a parcela incidente sobre R\$ 40.077,49 a título de estimativa de CSLL.


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, 18 FEV 2010


JOSÉ ROBERTO FRANÇA

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

☐ apenas com ciência;

☐ com Recurso Especial;

☐ com Embargos de Declaração;

☐ _____.