



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

**Processo n°** 19515.002758/2010-91  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-000.816 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de julho de 2012  
**Matéria** IRPJ/Reflexos  
**Recorrente** OPTITEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ESTOJOS E BRINDES □ LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007

ARBITRAMENTO. O arbitramento do lucro do contribuinte quando regularmente intimado a apresentar livros contábeis/fiscais, não o faz, deixando de apresentá-los. Não havendo a possibilidade de determinação do lucro real, impõe-se apuração pela forma do lucro arbitrado não apresenta explicações e documentos para justificar as diferenças apuradas pela

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS.**

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de nulidade do auto de infração e do procedimento Fiscal.

**OMISSÃO DE RECEITA. VALOR DECLARADO NA "GIA", SUPERIOR AO DECLARADO NA DIPJ.**

É válido o lançamento realizado em decorrência da comprovação da omissão de receita caracterizada pela informação à Receita Federal do Brasil, através da DIPJ, de valor de receita inferior ao declarado, através da GIA, para o fisco Estadual quando dado ciência dessa diferença ao Contribuinte oportunizando-lhe condições de exercer o seu direito de defesa.

**PROVA EMPRESTADA. FASE OFICIOSA. ADMISSIBILIDADE.**

As provas obtidas do Fisco Estadual na fase de fiscalização são admissíveis no processo administrativo fiscal desde que submetidas a novo contraditório por justamente não prejudicarem o direito de defesa do contribuinte.

**PRAZO DECADENCIAL. DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO.**

A existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte impõe que o termo inicial do prazo decadencial de 5 anos para constituição de créditos referentes ao IRPJ, submetido a lançamento por homologação, seja deslocado da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício

seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado. Contudo, no caso dos autos a regra do art. 150, 4 já é suficiente para o afastamento da decadência.

**MULTA AGRAVADA. ATRASO NO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO -**

Não tendo o contribuinte se negado a colaborar com a fiscalização, inclusive respondendo a todas as intimações, conquanto não tenha tido condições de atendê-las plenamente em alguns prazos, descabe o agravamento da multa, mormente quando a consequência do não atendimento redundou em arbitramento do lucro.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

Não tendo sido demonstrado nos autos o dolo/fraude necessário para a qualificação da multa a mesma deve ser reduzida para 75%.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. - PIS - COFINS - CSLL.** Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado Pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de nulidade. Vencidos os Conselheiros Maurício Pereira Faro, Gilberto Baptista e Sérgio Luiz Bezerra Presta; Por unanimidade de votos, AFASTARAM decadência e, no mérito, DERAM provimento PARCIAL, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, deram provimento para desqualificar a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento). Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator), Fernando Luiz Gomes de Mattos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Maurício Pereira Faro; II) Por unanimidade de votos, deram provimento para desagrar a multa em 50% (cinquenta por cento).

*(assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto – Relator

*(assinado digitalmente)*

Processo nº 19515.002758/2010-91  
Acórdão n.º **1401-000.816**

**S1-C4T1**  
Fl. 633

---

Maurício Pereira Faro – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Maurício Pereira Faro, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Gilberto Baptista, Sergio Luiz Bezerra Presta e Jorge Celso Freire da Silva.

CÓPIA

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 16-29.356, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo I-SP.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte acima identificado e, em razão de irregularidades apuradas, foram lavrados 4 (quatro) Autos de Infração, em 02/09/2010, com ciência dada em 09/09/2010, por meio dos quais foram constituídos os seguintes créditos tributários:

IRPJ (fl. 344) => R\$ 840.354,75; CSLL (fl. 382) => R\$ 327.743,86; PIS (fl. 357) => R\$ 248.400,33 e COFINS (fl. 368) => R\$ 1.146.465,41.

2. Totalizaram, portanto, tais lançamentos, a importância de R\$ 2.562.964,35, aí incluídos os valores dos tributos, das multas de ofício e dos juros de mora (estes calculados até 31/08/2010). Os enquadramentos legais utilizados para fundamentar as autuações encontram-se nos respectivos autos de infração.

3. A fiscalização apresenta, por meio do "Termo de Verificação Fiscal - IRPJ e Reflexos" (fls. 315 a 332), resumidamente, o seguinte.

3.1. O contribuinte mesmo após ser intimado por três vezes, com concessão de prorrogação de prazo, não apresentou toda a documentação solicitada e nem os livros fiscais, sendo alertado de que seria aplicado o arbitramento do lucro, conforme previsto no artigo 530, inciso III, do RIR/99.

3.2. Além disso, foram apuradas omissões de receita ocorridas em todos os meses dos anos-calendário de 2006 e 2007.

3.3. Tais constatações foram realizadas através do confronto das receitas declaradas mensalmente nas "GIA - Guia de Informação e Apuração do ICMS" (fornecidas à fiscalização pelo "CAT da Secretaria da Fazenda Estadual de São Paulo"), com as declaradas, pelo contribuinte, nas: DIPJ's; DCTF's e DACON's. Os valores das omissões apuradas e oferecidas à tributação foram:

PERÍODO	GIA	DECLARADA	OMISSÃO
jan-06	475.174,94	361.250,15	113.924,79
fev-06	417.563,04	327.428,05	90.134,99
mar-06	524.420,84	351.236,75	173.184,09
abr-06	465.451,53	345.688,83	119.762,70
jun-06	366.202,98	332.246,26	33.956,72
jul-06	459.972,01	311.230,61	148.741,40
ago-06	841.928,49	319.123,04	522.805,45
set-06	610.530,51	345.192,58	265.337,93

out-06	601.464,45	329.042,32	272.422,13
nov-06	1.347.222,42	346.812,98	1.000.409,44
dez-06	1.388.526,77	290.713,30	1.097.813,47
<b>2006</b>	<b>7.498.457,98</b>	<b>3.659.964,87</b>	<b>3.838.493,11</b>
jan-07	969.190,24	378.027,00	591.163,24
fev-07	569.216,96	389.536,32	179.680,64
mar-07	1.149.492,13	405.743,12	743.749,01
abr-07	1.082.191,87	398.654,88	683.536,99
mai-07	719.262,15	392.247,53	327.014,62
jun-07	630.149,48	376.207,96	253.941,52
jul-07	1.094.878,52	344.495,00	750.383,52
ago-07	807.578,26	342.208,82	465.369,44
set-07	1.280.914,66	343.974,39	936.940,27
out-07	809.800,48	347.430,77	462.369,71
nov-07	815.665,34	374.439,86	441.225,48
dez-07	1.348.983,49	386.219,40	962.764,09
<b>2007</b>	<b>11.277.323,58</b>	<b>4.479.185,05</b>	<b>6.798.138,53</b>

3.4. Em decorrência do apurado, no lançamento da omissão de receita, foi aplicada a multa de 150%, com agravamento de 50%, pelo não atendimento, pelo contribuinte, das intimações recebidas.

4. A fiscalização, para efeito de arbitramento do lucro, considerou as receitas declaradas pelo contribuinte, nas DIPJ's dos anos-calendario de 2006 e 2007, e as omitidas. Nos autos lavrados foram descontados os tributos apurados e recolhidos pelo contribuinte, em decorrência das receitas declaradas

#### IMPUGNAÇÃO

5. A Empresa tempestivamente apresentou impugnação protocolada em 08/10/2010 (fls. 398 a 414) contestando a lavratura dos Autos de Infração, nos seguintes termos, resumidamente.

#### PRELIMINAR

6. Quanto à decadência a Impugnante declara que: "Requer seja observado em preliminar de mérito a decadência ao direito de efetivação do crédito tributário nos termos do artigo 169 do Código Tributário Nacional" (a Impugnante deve ter se referido ao artigo 150, que trata da decadência nos casos de lançamentos por homologação).

7. Aduz o direito à ampla defesa. Diz que é indispensável, na formação do processo administrativo, a aplicação ampla e plena do contraditório, para que a empresa disponha de todos os meios legais, inclusive via perícia contábil.

## MÉRITO

8. Alega que, "em boa parte dos casos de notificação por arbitramento de omissão de receita, são abusos de autoridade fiscalizadora, ao extrapolar os critérios previstos na legislação para proceder ao lançamento".

9. Diz que a fiscalização não construiu provas que legitimassem a manutenção da presunção, embasando a dita omissão de receita. Que se o "processo fiscal homenageia o princípio da verdade material, qual seja, de dar as provas aqui contidas na impugnação o peso e a veracidade comprobatória dos fatos alegados, merecem, se necessário abrir prova pericial".

10. Declara que "impugna veementemente a presente atuação, quanto as alegações declaradas acima, pelo Senhor Agente Fiscalizador, sendo que a Impugnante é empresa absolutamente idônea, com anos de atividades no mercado, jamais necessitou de tais expedientes para se locupletar, sendo certo que jamais deixou de recolher corretamente seus tributos perante aos Órgãos Públicos".

11. "Sendo assim, as alegações apresentadas pelo Senhor Agente Fiscalizador não devem prosperar, é certo que toda documentação solicitada pelo mesmo foi apresentada, referente ao período exigido, onde se pode verificar a exatidão das informações, devendo ser considerado que o ora Impugnante se encontra quites com os cofres públicos estaduais".

12. Alega que as multas aplicadas são exorbitantes. Diz que não é qualquer atraso no pagamento dos tributos, ou suposta alegação de débito deste, que deve legitimar a previsão de multa, no patamar de 75%, quando a inflação anual gira em torno de 12%. Afirmar a inconstitucionalidade da multa de 75%, por ter caráter confiscatório e, portanto, ferir o disposto no inciso IV, do artigo 150, da Lei Maior.

13. Quanto à multa de 150%, a Impugnante deixa a entender que contesta a sua aplicação, pois, não teve oportunidade de provar que não houve ato fraudulento.

14. É o relatório. Passo ao voto.

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou procedentes os lançamentos, nos termos da ementa que se transcreve:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**  
**Ano-calendário: 2006, 2007 DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.**

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se, segundo o previsto pelo artigo 150 do CTN, em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador do tributo, em razão da ocorrência de pagamento (recolhimento) efetuado por parte do contribuinte. No caso de não haver pagamento ou de haver a ocorrência de situação prevista para qualificação da multa de ofício, aplica-se o previsto no artigo 173 do CTN.

**LUCRO ARBITRADO.**

Correto o arbitramento do lucro quando a pessoa jurídica não apresenta os livros e documentos, conforme previsto no inciso III, artigo 530 do RIR/99.

**OMISSÃO DE RECEITA. VALOR DECLARADO NA "GIA", SUPERIOR AO DECLARADO NA DIPJ.**

É válido o lançamento realizado em decorrência da comprovação da omissão de receita caracterizada pela informação à Receita Federal do Brasil, através da DIPJ, de valor de receita inferior ao declarado, através da GIA, para o fisco Estadual.

MULTA AGRAVADA.

Correto o agravamento da multa em 50%, em razão do não atendimento às intimações.

MULTA QUALIFICADA.

Correta a aplicação da multa qualificada sobre o IRPJ e lançamentos reflexos decorrente das receitas omitidas, pois a conduta do contribuinte se enquadrava no previsto no art. 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/64, ao sonegar imposto e contribuições informando valores de receita tributável muito inferiores aos reais, agindo reiteradamente para essa finalidade e tentando impedir o conhecimento, por parte das autoridades tributárias, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

*AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.*

*O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.*

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuinte, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação e aduzindo em complemento:

- A necessidade da prova pericial, nesse caso, é contundente para Recorrente, a fim de comprovar se houve realmente omissão de receita nos exercícios de 2006 e 2007, em sua empresa. Ademais, o trabalho do perito é de suma importância na presente demanda, visto que, embasa condições legais, capacidade técnica e idoneidade moral, por parte do agente ativo da perícia, resultando, assim na prova que auxilia o presente ordenamento decisório, bem como no julgamento dos fatos controversos.

- O direito à ampla defesa atende não só a observância do rito adequado como a oportunidade do interesse em contestar a acusação que lhe é imposta, produzir provas de seu direito, acompanhar os atos da instrução e utiliza-se dos recursos cabíveis, durante a formação do processo administrativo ou judicial.

- A suposta omissão de receita alegada pelos agentes do fisco foi fundada em critérios não explicitados baseados em indícios ou mera presunção, quando na verdade o arbitramento não poderia ser realizado, uma vez que os elementos eram suficientes para a apuração do montante real da base de cálculo, pois o método utilizado pelos agentes do fisco é censurável do ponto de vista lógico, por não revelar os meios seguros para a averiguação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### Preliminar de Nulidade

A Recorrente, em síntese, apregoa a nulidade do feito sob o argumento de que houve cerceamento do direito de defesa na fase de procedimento fiscal, bem assim foi-lhe negado perícia contábil, imprescindível para o deslinde do feito.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto 70235/72 com a nova redação dada pela Lei 8748/93:

*Art. 59 - São nulos:*

*I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

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

Por conseguinte, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória acostada aos autos.

Em relação ao suposto cerceamento do direito de defesa em fase procedimental, diga-se que no procedimento administrativo de fiscalização, inexistente um amplo contraditório, nos moldes garantidos nos processos judiciais. Por outro lado, cabe salientar que o processo administrativo fiscal não se esgota nos atos do lançamento, já que também fazem parte dele a impugnação e o recurso voluntário, ou de ofício. É nesse sentido que se deve compreender o alcance do contraditório previsto no art. 5º, LV da Constituição Federal, já que é mais propriamente exercido nesta fase de apreciação do lançamento. Assim também entende o tributarista Alberto Xavier, que na obra “Do Lançamento. Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 165, assim leciona:

*Em matéria de lançamento tributário a garantia de ampla defesa não atua necessariamente pela via do direito de audiência prévia à prática do ato primário, mas no “direito de recurso” deste mesmo ato, pelo qual o particular toma a iniciativa de uma impugnação em que o seu direito assumirá força plena.*

E , efetivamente, a recorrente exerceu o contraditório a que tem direito, por meio da peça impugnatória e recursal que ora se aprecia.

O que se vê foi um grande empenho da fiscalização em cumprir o seu papel e somente após inúmeras negativas do Contribuinte de apresentar sua escrituração, é que procedeu ao arbitramento dos lucros. Como consta do TVF o procedimento fiscal iniciou-se em 17/11/2009 e terminou em 30/06/2010, perfazendo um período de aguardo de mais de sete meses, onde se deflagrou 3(três) Termos de Intimação Fiscal e Reintimação:

O contribuinte não atendeu o Termo de Intimação Fiscal N. 001, de 17/11/2009, Termo de Reintimação Fiscal N. 001, de 07/01/2010 e Termo de Reintimação Fiscal N. 002, de 30/06/2010, procedemos assim o agravamento de multa de ofício, nos termos do Inciso II do artigo 44 do RIR — Decreto 3000/99. (fl.321)

Acrescente-se que, quando muito, em se admitindo o fato da autoridade lançadora ter cometido algum engano com relação à falta de prova ou matéria de fato e a sua subsunção à norma, tratar-se-ia então de questão de mérito e não de preliminar de nulidade.

Perícia:

A contribuinte requer a realização de perícia, bem assim se insurge contra a decisão de primeira instância que a considerou prescindível, maculando assim de nulidade o procedimento fiscal. Porém, conforme se verificará na exposição mais adiante do mérito, assim como também ficou bastante claro em todo o contexto da decisão de primeira instância, os elementos indispensáveis à solução do litígio encontra-se nos autos, motivo pelo qual o pedido de perícia dever ser indeferido nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72. Ademais, o deferimento de diligência e perícia é uma decisão do âmbito de discricionariedade do julgador, cabendo a ele fazê-la ou não a depender da formação de sua convicção (diligência) ou mesmo que se lhe exigirá conhecimentos técnicos específicos que somente um perito especializado poderia ter (perícia), o que não é o caso dos autos em que se requer apenas análise de meros dados contábeis, fiscais e legais., perfeitamente dentro da alçada de competência do Auditor Fiscal.

Portanto, indefiro o pedido de perícia e rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

### **Decadência**

No tocante ao prazo de decadência, em primeiro lugar, reconhecendo a controvérsia que o tema envolve, ressalvo a minha opinião particular de ter defendido anteriormente que o fato contingente de existir ou não pagamentos não teria o condão de interferir na natureza do tributo sujeito a homologação e por conseqüência aplicar-se-ia a regra do art. art. 150, § 4º do CTN, ressalvado o caso de fraude ou dolo em que preponderaria a regra do art. 173, I do CTN.

Entretanto, curvo-me a partir à jurisprudência atual do STJ, no sentido de entender que a aplicação do art.150, §4º, do CTN atrai a realização de um pagamento. Na ausência desse pagamento, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário

extingue-se também após 5 (cinco) anos, mas, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art.173, I, do CTN).

Quanto à matéria, adoto, portanto, a posição consolidada do STJ:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PETIÇÃO DE RECURSO ESPECIAL ASSINADA POR ADVOGADO SEM PROCURAÇÃO NOS AUTOS. SÚMULA 115/STJ. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA DA SUPREMA CORTE. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.*

.....  
3. *Nos créditos tributários relativos à contribuição previdenciária – tributo sujeito a lançamento por homologação – cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, caso em que se aplica o art. 173, I, do CTN, deve o prazo decadencial de cinco anos para a sua constituição ser contado a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, escorreito o acórdão recorrido, o qual entendeu pela exigibilidade integral dos débitos referentes ao ano base de 1992.*

.....  
7. *Recurso especial não conhecido.(Segunda Turma, REsp 1154592 / PR, Min. Castro Meira, Julg. 20/05/2010, DJe 02/06/2010).*

*AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.*

1. *Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando incoorre o pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de ofício substitutivo é determinado pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.*

2. *Orientação reafirmada pela Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp nº 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, sob o rito dos recursos repetitivos (Código de Processo Civil, artigo 543-C).*

3. *Agravo regimental improvido. (Primeira Turma, AgRg no REsp 1120220 / PR, Min. Hamilton Carvalhido, Julg. 18/05/2010, DJe 02/06/2010)*

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS*

*PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

.....

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Primeira Seção, REsp 973.733/SC, Min. Luiz Fux, Julg. 12/08/2009, DJe 18/09/2009)*

De qualquer sorte, como se demonstrará mais adiante neste voto, a regra do art. 173, I seria atraída de qualquer forma por força da existência de fraude/dolo no presente caso.

Porém, nem mesmo a regra do art. 150, § 4 do CTN, a melhor das situações, aproveita à Recorrente. É de se ver mais adiante no próximo tópico.

#### Dos demais tributos (CSLL, PIS E COFINS)

Ressalte-se que a conclusão supra não prejudica, nesse particular, os lançamentos decorrentes relativamente às contribuições sociais, cujo disciplinamento envolvendo a decadência não mais possui regramento próprio (artigo 45, da Lei nº 8.212, de 1991), após a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 44 e 45 do referido diploma legal. A matéria foi contemplada com a Súmula Vinculante nº 8:

*“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Dessa forma, a regra do art. 173, I do CTN, no caso de ausência de pagamento ou de fraude ou dolo, como é o caso, também se aplica às contribuições sociais (tributos sujeitos à homologação).

Porém, nem mesmo a regra do art. 150, § 4 do CTN, a melhor das situações, considerando o fato gerador janeiro de 2006 como sendo o mais antigo, aproveita à Recorrente, como colocado pela DRJ e não refutado pela Recorrente:

Cabe ressaltar, que mesmo no caso de ser considerada a regra de decadência prevista no artigo 150, ou seja, cinco anos da data do fato gerador, também não teria ocorrido esta situação. No caso do IRPJ e da CSLL, somente ocorreria em 31/03/2011, e das contribuições do PIS e COFINS em 31/01/20011. Os lançamentos foram realizados antes destas datas, em 09/09/2010.

Portanto, afastado está a decadência por qualquer via que se adote.

## MÉRITO

### ARBITRAMENTO

Em relação ao arbitramento do lucro, a Recorrente aduz que a fiscalização teria praticado abuso de autoridade com aplicação do arbitramento do resultado.

Como já se colocou retro, o que se vê foi um grande empenho da fiscalização em cumprir o seu papel e somente após inúmeras negativas do Contribuinte de apresentar sua escrituração, é que procedeu ao arbitramento dos lucros. Como consta do TVF o procedimento fiscal iniciou-se em 17/11/2009 e terminou em 30/06/2010, perfazendo um período de aguardo de mais de sete meses, onde se deflagrou 3(três) Termos de Intimação Fiscal e Reintimação:

O contribuinte não atendeu o Termo de Intimação Fiscal N. 001, de 17/11/2009, Termo de Reintimação Fiscal N. 001, de 07/01/2010 e Termo de Reintimação Fiscal N. 002, de 30/06/2010, procedemos assim o agravamento de multa de ofício, nos termos do Inciso II do artigo 44 do RIR — Decreto 3000/99. (fl.321)

Só restou à autoridade fiscal, então, arbitrar o lucro, com fundamento no artigo 530, inciso III do RIR/1999, abaixo transcrito:

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

(...)

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

Dessa forma, o arbitramento deve ser mantido.

**BASE DE CÁLCULO UTILIZADA NO ARBITRAMENTO - Prova Emprestada ou aproveitamento de dados declarados ao Fisco Estadual**

A esse respeito a Recorrente aduz que a fiscalização não construiu provas que legitimassem a manutenção da presunção, embasando a dita omissão de receita.

Conforme bem colocado pela DRJ:

A fiscalização apurou através das "GIA's" (fornecidas pela "Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo") valores das receitas mensais, declaradas pela Impugnante, totalmente discrepantes dos valores informados na DIPJ, DCTF e DACON. Foram declaradas nestes documentos receitas, nos anos-calendário de 2006 e 2007, menores do que as informadas nas "GIA's", em 51% e 60%, respectivamente.

A defesa da Recorrente deixa entrever uma desconfiança com relação à chamada prova emprestada. É de se esclarecer. Deve-se ter em conta que, no processo civil, as provas, em princípio, são produzidas no processo (arts. 130 e 336 do CPC).

O motivo de uma eventual rejeição da prova emprestada resulta unicamente do possível cerceamento ao direito de defesa da parte contra a qual é oposta. Dessa forma, a prova emprestada não poderia ser admitida nos casos em que devesse ser constituída no andamento do processo, sem a participação da outra parte ou sem se demonstrar que, nessas condições, pudesse ela ser reproduzida no próprio processo.

No caso do processo administrativo fiscal, a grande maioria das provas apresentadas pelo Fisco ocorre na fase oficiosa. O Decreto nº 70.235, de 1972, art. 7º, I, explicita que o procedimento fiscal inicia-se com a lavratura escrita do primeiro ato de ofício. Entretanto, a fase litigiosa inicia-se unicamente com a apresentação da impugnação de lançamento, conforme determinado no art. 15.

Dessa forma, tudo o que for apurado pela Fiscalização na fase oficiosa representa, em princípio, prova legítima.

No presente caso, o empréstimo da prova, que resultou da própria Fiscalização, ocorreu antes do início da discussão administrativa, de forma que não resultou prejudicado o direito de defesa da interessada.

Portanto, é lícito à fiscalização federal valer-se de informações colhidas por outras autoridades fiscais para efeito de lançamento. A cooperação entre os entes tributantes é prevista em lei, nos termos do artigo 199 do Código Tributário Nacional, o qual prescreve que:

“A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio”.

É claro que tal coleta de dados guarde pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer e deve ser dado ciência ao contribuinte para que ele exerça o seu direito de defesa.

O autuante utilizou-se de valores declarados pela interessada à Secretaria do Estado de Alagoas nas GIA (guia de informações Anuais de ICMS), uma vez que estas eram manifestamente superiores às receitas declaradas à Secretaria da Receita Federal.

Conforme consta do TVF de fls.319

O contribuinte, antes do início da ação fiscal, possuía na sua, DJPJ Ano-exercício de 2006 a Receita Bruta Total declarada em DIPJ com o valor de R\$ .984.765,49 (sic, **3.984.765,49**) em discrepância com os valores declarado em GIA de R\$ 7.782.035,35, a apontar diferença Omissão de Receita GIA x, DIPJ/DCTF/DACON de R\$ 3.797.269,86.

Para o ano-exercício de 2007, antes do início da ação fiscal, o contribuinte possuía DIPJ com os valores de Receita Bruta Total declarada em DIPJ com o valor de R\$ 4.479.185,05, em discrepância com os valores declarados em GIA de R\$ 11.277.323,58, a apontar diferença Omissão de Receita CIA x DIPJ/DCTF/DACON de R\$ 6.798.138,53.

Cabe salientar que os valores escriturados nas guias de informação de ICMS (GIA), declaradas pela interessada como retrato das informações contidas nos Livros Registro de Apuração de ICMS, presumem-se verdadeiros. Caberia, pois, à Recorrente provar o contrário, com elementos objetivos, o que não foi feito.

Outrossim, o que se verifica é que as provas trazidas pelo fisco estadual serviram apenas de indício para que o Fisco federal procedesse com suas próprias diligências. E esse último o fez, na medida em que solicitou a recorrente todos os livros contábeis e fiscais e documentos que os lastreariam; bem assim empreendeu novas intimações a título de se comprovar as diferenças levantadas.

Como a Recorrente não apresenta explicações e documentos para justificar as diferenças apuradas pela fiscalização, entre as receitas declaradas na "GIA's" e na DIPJs, esta constatação constituiu prova suficiente para evidenciar a omissão de receita. Ao contrário, não traz um único caso concreto, uma única prova de que a base de cálculo utilizada pelo fisco não corresponderia à receita bruta tributada.

Portanto, o procedimento nada teve de ilegal e foram mantidos os direitos constitucionais da recorrente.

**Multa Qualificada (150%) – Prática reiterada**

Conforme consta do TVF de fls.319

O contribuinte, antes do início da ação fiscal, possuía na sua, DJPJ Ano-exercício de 2006 a Receita Bruta Total declarada em DIPJ com o valor de R\$ .984.765,49 em discrepância com os valores declarado em GIA de R\$ 7.782.035,35, a apontar diferença Omissão de Receita GIA x, DIPJ/DCTF/DACON de R\$ 3.797.269,86.

Para o ano-exercício de 2007, antes do início da ação fiscal, o contribuinte possuía DIPJ com os valores de Receita Bruta Total declarada em DIPJ com o valor de R\$ 4.479.185,05, em discrepância com os valores declarados em GIA de R\$ 11.277.323,58, a apontar diferença Omissão de Receita x DIPJ/DCTF/DACON de R\$ 6.798.138,53.

Assoma claro nos autos que a empresa, de forma intencional e reiterada, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, adiante reproduzido:

*“Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”*

Nestes termos, como nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte, ao longo de vários anos, omitia receitas de forma contínua e reiterada, em valores substancialmente mais elevados do que os montantes declarados, não se pode chegar a outra conclusão que não seja a de que o que houve, concretamente, foi conduta tendente a manter ao largo da tributação o montante dos seus ganhos auferidos.

A existência da chamada “prática reiterada” de omissão de receitas, para mim, por si só já constitui condição suficiente para a caracterização do intuito de fraude. É que pauto o meu sistema de referência em cima da impossibilidade epistemológica (limites do conhecimento) de se caracterizar o evidente “intuito” de fraude nos termos postos por alguns julgados. Parto do princípio de que não se deve nunca interpretar uma lei quando o resultado dessa exegese leve a absurdos tais como o de imaginar que o dolo ou “o evidente intuito de fraude” devam ser extraídos da mente do sujeito passivo e não das circunstâncias fáticas que permeiam todo o contexto onde a prática aconteceu. É o elemento objetivo que se deve procurar e daí, a partir dele, valendo-se do raciocínio lógico e probabilístico, extrair aquilo que o impregna: o elemento subjetivo (dolo).

Dessa forma, a prática de omitir receitas por 2(dois) anos de forma reiterada (elemento objetiva) e em montantes bastante superiores ao declarado denota concretamente o “evidente intuito de fraude”. Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica “erros” de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.

Diante desse contexto, deve ser mantida a multa qualificada de 150%.

### **Multa confiscatória**

Sobre a arguição de ser confiscatória a multa aplicada, cumpre gizar que ao julgador administrativo, que se encontra totalmente vinculado aos ditames legais, mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN), não é dado apreciar questões – como a de que a multa fiscal seria confiscatória – que importem a negação de vigência e eficácia do preceito legal válido e vigente. Tal prática encontra óbice, inclusive na Súmulas nº 2 deste E. Primeiro Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

**Súmula CARF nº 2:** *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (PORTARIA MF N.º 383 – DOU de 14/07/2010).*

### **Multa – agravamento em 50%**

Entretanto, o agravamento da multa em 50% deve ser reparado uma vez que não consta dos autos motivo suficiente para tal agravamento no presente processo. A autuada também questiona a multa de ofício aplicada em relação ao percentual majorado (112,5%). A multa cabível nos lançamentos de ofício é regulada pelo artigo 44 da Lei 9.430/1996:

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

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

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

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*(...)*

*§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*

*a) prestar esclarecimentos;*

*(...)” (negritei)*

A jurisprudência deste Colegiado vem seguindo na linha de que o agravamento da multa só se justifica quando plenamente caracterizada a recusa no atendimento às solicitações ou ainda quando o atraso ou o não atendimento causa prejuízos à ação fiscal.

De fato a intenção do legislador foi mesmo estabelecer um mecanismo de punição nas situações em que o atraso no fornecimento das informações solicitadas possa acarretar prejuízos ao procedimento fiscal.

Registre-se que a norma fala em “prestar esclarecimentos” e não em “apresentar documentos”. Isso porque a não apresentação de documentos implicaria para o sujeito passivo a possibilidade de ter seu resultado apurado por arbitramento, o que lhe imputaria um ônus tributário maior, como de fato aconteceu.

Ainda que se pudesse interpretar extensivamente o preceito legal para incluir situações em que o atraso refere-se a documentos solicitados, como já se colocou retro a jurisprudência deste Colegiado restringe a aplicação da multa às situações nas quais o atraso ou o não atendimento tenha comprovadamente causado prejuízos ao Fisco.

Não foi o que aconteceu. Ao contrário, como já se colocou, IRPJ/CSLL foi tributado justamente pelo não atendimento da intimação para eventos específicos e a exigência foi formalizada com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo, ou seja, o não atendimento ou o atendimento insuficiente não afetou a apuração da irregularidade.

. Nesse contexto, não tendo o contribuinte se negado a colaborar com a fiscalização, se visto pelo conjunto, inclusive respondendo as intimações e solicitando prorrogações, conquanto não tenha tido condições de atendê-las plenamente em alguns prazos, descabe o agravamento da multa, mormente quando a consequência do não atendimento redundou em arbitramento do lucro

Desagravo, portanto, a multa em 50%, remanescendo apenas a multa de 150%.

### **Lançamentos Reflexos**

Por estarem sustentados na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear a manutenção em parte das exigências lançadas por via reflexa.

Por todo o exposto, rejeito pedido de perícia, afasto a preliminar de nulidade e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso apenas para desagravar a multa em 50%.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto

## Voto Vencedor

Conselheiro Maurício Pereira Faro – Redator Designado.

Divergi do ilustre Relator apenas no que tange à aplicação da multa qualificada.

Isso porque, conforme já me manifestei em diversos outros julgados, entendo que a qualificação da multa somente se justifica em situações excepcionais.

Para a Fiscalização aplicar a multa qualificada, há que restar provado, ao menos, a existência da sonegação ou da fraude. Tanto a fraude quanto a sonegação correspondem, segundo os art. 71 e 72, da Lei nº 4.502/64, a atos comissivos ou omissivos que visem impedir ou retardar a constituição do crédito tributário ou a sua satisfação. Depreende-se, ainda, da leitura dos dispositivos acima transcritos que, para aplicar a multa qualificada, é necessário observar a existência do elemento subjetivo — dolo — para caracterizar o intuito (dolo direto), ou o risco assumido (dolo indireto), de fraudar ou de sonegar.

Sustenta a decisão recorrida que, no caso em tela, resta justificada a aplicação da multa no percentual de 150% pela ocorrência dos ilícitos previstos na Lei nº 4.502/64, conclusão a que se chegou em razão dos fatos e situações que teriam sido colhidos dos autos do presente processo e que demonstram clara intenção em reduzir, indevidamente, o montante de tributos a recolher.

Nesse aspecto, entendo que merece reforma a decisão recorrida.

Isso porque, para que ocorra a fraude definida pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/64 como *“toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”* é necessário demonstrar não que o contribuinte teve a intenção de pagar menos imposto, mas que ele teve a intenção de empregar meios ilícitos, *“fraudulentos”*, para obter a economia fiscal desejada.

É o que se depreende, inclusive, da leitura de dispositivos da Lei nº 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, nos seguintes termos:

*“Artigo 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:*

*(...)*

***II - FRAUDAR a fiscalização tributária, INSERINDO ELEMENTOS INEXATOS, OU OMITINDO OPERAÇÃO DE QUALQUER NATUREZA, EM DOCUMENTO OU LIVRO EXIGIDO PELA LEI FISCAL;***

*(...)*”

“Artigo 2º - Constitui crime da mesma natureza:

**I - FAZER DECLARAÇÃO FALSA OU OMITIR DECLARAÇÃO SOBRE RENDAS, BENS OU FATOS, OU EMPREGAR OUTRA FRAUDE, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;**

(...)”

(não destacados no original).

Como se percebe pela simples leitura do inciso II do artigo 1º da Lei n.º 8.137/90, fraudar a fiscalização tributária significa **inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal**. Da mesma forma, o inciso I do artigo 2º desta lei deixa bem claro que o núcleo do tipo correspondente à fraude fiscal é a **falsidade**.

Ora, se a fraude pressupõe a apresentação pelo sujeito passivo de elementos falsos ou a omissão de ato sobre o qual a administração tributária deveria ter ciência, é certo que a autoridade autuante, para impor a multa qualificada, deve apontar com toda a precisão os elementos que demonstrem a fraude.

Este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já editou Súmula quanto à qualificação da multa de ofício, ainda que naquele caso seja referente à omissão de receita, e no presente caso verse sobre glosa de despesas, o que importa é a questão da presunção:

*Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.*

Ante todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar a multa qualificada da presente autuação.

*Assinado digitalmente*

Maurício Pereira Faro - Relator