



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720068/2017-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-007.087 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2024
Recorrente ÁGUA PAULISTA GERAÇÃO DE ENERGIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. OMISSÃO NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.

As Decisões que a Autoridade julgadora *a quo* não se omite em analisar as alegações formuladas na Impugnação e, no caso, enfrenta todos os argumentos ali deduzidos que, em tese, são capazes de infirmar a conclusão adotada pelo julgador não devem ser consideradas nulas por preterição ao direito de defesa, nos termos do que apregoa o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA. PEDIDO NÃO REALIZADO EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

De acordo com o artigo 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/1971, as solicitações de realização de diligências ou perícias devem ser feitas quando da apresentação da Impugnação, de modo que, na ocasião, os sujeitos passivos devem, além de expor os motivos que as justifiquem, formular os quesitos, e, especificamente no que diz com os pedidos de perícias, indicar o profissional enquanto seu assistente pericial.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. PERDA DA EFICÁCIA DO TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL. EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE. ATOS DE OFÍCIO. VALIDADE. PRORROGAÇÃO. CONTINUAÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO. REAQUISIÇÃO DA ESPONTANEIDADE.

Para os efeitos da exclusão da espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas, os atos de ofício, escritos, praticados por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto, valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

De acordo com o artigo 7, § 2º do Decreto nº 70.235/19972, o sujeito passivo pode, após o início do procedimento fiscal, readquirir a espontaneidade quando a Autoridade deixar de praticar, no prazo de 60 dias, qualquer ato escrito que indica o prosseguimento ou a continuidade dos trabalhos fiscais, sendo que a reaquisição da espontaneidade não se confunde com a suposta perda de eficácia do Termo de Início de Ação Fiscal - TIAF.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. ARTIGO 44 DA LEI GERAL Nº 9.784/1999. FALTA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. MANIFESTAÇÃO SOBRE O ENCERRAMENTO DA INSTRUÇÃO. PRAZO DE 10 DIAS. APLICAÇÃO DA LEI ESPECIAL. DECRETO Nº 70.235/1992.

De acordo com o artigo 69 da Lei nº 9.784/1999, os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos da Lei geral.

Se determinado litígio não está abrangido pelas regras do Decreto nº 70.235/72, aplicam-se, no caso, as regras processuais gerais previstas na Lei nº 9.784/99, daí por que a norma geral deve ser utilizada em todos os litígios administrativos que não estão, expressamente, regulados pelo Decreto nº 70.235/72 que, enquanto norma especial, deve ser aplicado, sempre, aos processos de determinação e exigência dos créditos tributários da União e aos processos de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO VINCULADO. PRESSUPOSTOS DE EXISTÊNCIA. MOTIVO E MOTIVAÇÃO ADEQUADOS À REALIDADE DOS FATOS E DO DIREITO. ATO-NORMA VÁLIDO. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA

O lançamento é o procedimento administrativo por meio do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, sendo certo que o documento que o formaliza deve constar referência clara a todos esses requisitos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente, de modo que o sujeito passivo possa compreender, com perfeição, as causas de fato e de direito que ensejaram a confecção do procedimento.

A atividade administrativa de lançamento se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, é vinculada e obrigatória, de modo que, nas hipóteses em que os motivos e motivação do ato são adequados à realidade dos fatos e do direito, o ato-norma de lançamento será válido, não havendo se cogitar, por conseguinte, da nulidade do Auto de infração por cerceamento ao direito de defesa.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA DE MORA. ALEGAÇÃO DESCABIDA. MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA. JUÍZOS DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. ATIVIDADE VEDADA. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

A incidência do juro de mora que, a rigor, tem fundamento legal no artigo 61, § 3º da Lei nº 9.430/1996, não se confunde com a aplicação da multa de mora que, por sua vez, está prevista no mesmo artigo 61, *caput* da referida Lei.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Felliipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Maria Angélica Echer Ferreira Feijó.

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração por meio do qual foi constituído crédito tributário de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ em que a Autoridade fiscal constatou que, em 2012, a contribuinte não recolheu o total dos débitos de IRPJ e não o informou em DCTF e, assim, diante da falta ou insuficiência de declaração e/ou do pagamento do imposto, procedeu a feitura do lançamento com base no regime do Lucro Presumido.

Conforme se observa do Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade relatou que, em conclusão ao procedimento fiscalizatório, apurou divergências entre os valores informados na DIPJ referentes ao “Imposto de Renda a Pagar” e os valores que, a rigor, não foram declarados em DCTF e/ou não foram recolhidos através de DARF.

A Autoridade dispôs, inicialmente, que havia encaminhado à ÁGUA PAULISTA GERAÇÃO DE ENERGIA S/A (“ÁGUA PAULISTA”), por via postal, o Termo de Início de Ação Fiscal – IRPJ ao endereço que constava no cadastro da Receita Federal do Brasil, mas a respectiva correspondência foi devolvida pelos Correios com a informação “Mudou-se” e, aí, entendeu por encaminhar o respectivo Termo de Início de Ação Fiscal diretamente aos sócios GAIA ENERGIA E PARTICIPAÇÕES S/A, FERNANDO ANTONIO BERTIN e REINALDO BERTIN.

Ato contínuo, a Autoridade encaminhou o Termo de Intimação nº 01 (IRPJ) aos sócios FERNANDO ANTONIO BERTIN e REINALDO BERTIN para que pudessem prestar esclarecimentos quanto às devoluções das correspondências pelos Correios e a efetuar a regularização da situação cadastral da empresa mediante alteração do seu endereço no CNPJ. Posteriormente, a Autoridade entendeu por cientificar a empresa do Termo de Início de

Procedimento Fiscal através da publicação do Edital Eletrônico o qual, a rigor, foi recebido pelo preposto da empresa.

A Fiscalização lavrou os Termos de Continuidade do Procedimento Fiscal n.ºs 01, 02 e 03, sendo que, após, a contribuinte foi intimada através do Termo de Intimação n.º 002 (IRPJ) a justificar a razão da insuficiência de declaração/recolhimento dos valores do “Imposto de Renda a Pagar” em DCTF/DARF, relativos ao ano-calendário de 2012. E, aí, em resposta, a contribuinte alegou que havia ocorrido uma falha no preenchimento da DCTF e que, para tanto, estaria solicitando a autorização da Autoridade para realizar as retificações devidas para sanar as divergências apresentadas em relação à DIPJ. A respectiva autorização não foi concedida, já que a contribuinte estava sob ação fiscal.

Por fim, a Autoridade lavrou, ainda, os Termos de Continuidade de Procedimento Fiscal de n.ºs 4 a 10, e, aí, em conclusão, entendeu por lavrar o Auto de Infração com base nos valores que haviam sido informados na DIPJ e acabou exigindo os valores que foram objeto da falta ou insuficiência de declaração e/ou do pagamento do imposto e, além disso, aplicou a multa de ofício de 75%.

A ÁGUA PAULISTA foi intimada da autuação fiscal e entendeu por apresentar, tempestivamente, Impugnação por meio da qual sustentou, em síntese, e preliminarmente, (i) a nulidade do Auto de infração em decorrência da perda da eficácia do Termo de Início de Ação Fiscal, (ii) a falta de intimação para a Impugnante se manifestar sobre o fim da instrução, nos termos do artigo 44 da Lei n.º 9.784/1999, (iii) a nulidade do Auto de infração por ter sido lavrado com base em levantamento fiscal precário, (iv) a nulidade do Auto em virtude do indevido arbitramento, nos termos do artigo 148 do CTN, (v) a nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa, (vi) a inexistência de fundamentação jurídicos e dos motivos, (vii) a ocorrência de erro por falta de motivação.

Em suas alegações meritórias, a contribuinte alegou, ainda, (i) a indevida presunção para realizar o arbitramento, (ii) a impossibilidade de aplicação de multa isolada, e, por fim, (iii) a confiscatoriedade da penalidade. E, aí, com base em tais alegações, a empresa requereu que a Impugnação fosse julgada procedente para que o Auto de infração fosse cancelado.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância. E, aí, ao proferir o Acórdão recorrido, a DRJ entendeu por julgar a Impugnação improcedente, de modo que o crédito tributário lançado restou mantido *in totum*, já que, no entendimento da Turma julgadora, a Autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos previstos na legislação quanto à feitura do lançamento, daí por que as nulidades formuladas foram, no final, rejeitadas, bem como que, no que tange às alegações de mérito, não havia cobrança de multa isolada, mas, apenas, multa de ofício, a qual, a rigor, foi aplicada com fundamento no artigo 44, inciso I da Lei n.º 9.430/1996, e que as alegações de que a multa apresentava efeito confiscatório não poderiam ser analisadas no âmbito do procedimento administrativo fiscal, uma vez que a atividade fiscal é vinculante à Lei e que os julgadores eram vedados de realizar qualquer controle de constitucionalidade das normas tributárias vigentes, de acordo com o artigo 26-A do Decreto n.º 70.235/72, de modo que a multa de ofício de 75% deveria ser mantida em estrita observância aos comandos legais pertinentes.

Na sequência, a ÁGUA PAULISTA foi intimada do resultado do julgamento do Acórdão recorrido e, aí, entendeu por apresentar Recurso Voluntário por meio do qual reitera, basicamente, as mesmas alegações que já haviam sido lançadas em sede de Impugnação, as quais podem ser assim sintetizadas:

Alegações preliminares(i) A não apreciação dos argumentos defendidos na Impugnação e o Cerceamento ao Direito de Defesa pela Negativa de Diligência ou Perícia

A decisão recorrida deve ser cancelada, porque a Turma julgadora deixou de apreciar os seguintes argumentos: (a) cerceamento ao direito de defesa, (b) o indevido arbitramento e (c) a indevida presunção para realizar o arbitramento.

A apreciação de tais argumentos são imprescindíveis para a solução do caso concreto, pois que, sem isto, importantes razões de defesa deixarão de ser apreciadas na esfera administrativa de julgamento.

Além do mais, a Decisão deve ser cancelada, já que a Turma negou a realização da perícia e/ou diligência que, enquanto tais, são procedimentos importantes para o deslinde do caso concreto.

(ii) A Perda de Eficácia do Termo de Início de Fiscalização

O Auto de infração deve ser cancelado em razão da perda da eficácia do Termo de Início de Ação Fiscal, já que, nos termos do artigo 7, § 2º do Decreto nº 70.235/72, os termos têm validade de 60 (sessenta) dias, os quais podem ser prorrogáveis, sucessivamente, por igual período a partir de ato escrito que indica o prosseguimento dos trabalhos, sendo que, no caso, todos os procedimentos fiscais realizados a partir da emissão do respectivo Termo foram realizados de forma irregular.

(iii) A Falta de intimação para se manifestar sobre o fim da Instrução – Artigo 44 da Lei nº 9.784/99

A Recorrente não foi intimada previamente para se manifestar sobre o encerramento da fase instrutória dos trabalhos fiscais que, ao final, culminaram no lançamento aqui discutido, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.784/1999, que dispõe que, encerrada a instrução, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo de 10 dias, de sorte que o Recurso Voluntário deve ser julgado procedente diante do desrespeito a tal direito.

(iv) O Levantamento fiscal precário

O Auto de infração deve ser declarado nulo e, por conseguinte, cancelado, já que a Autoridade fiscal não poderia ter encerrado as diligências diante da apresentação de documentos fiscais por parte da ora Recorrente e, no caso, deveria ter requisitado esclarecimentos e, eventualmente, novos documentos, de sorte que, no final, o levantamento fiscal foi realizado de forma precária.

(v) O Indevido arbitramento – Artigo 148 do CTN – Lançamento de Ofício

A Autoridade fiscal realizou, indevidamente, o lançamento de que, a rigor, pode ser chamado de lançamento por arbitramento e o qual foi efetuado a

partir das supostas divergências apuradas entre os valores informados na DIPJ e os valores informados na DCTF ou recolhidos, sendo que a ora Recorrente requereu a prorrogação de prazo para retificar sua DCTF visando sanar as divergências apontadas, porém a Autoridade apenas efetuou o lançamento.

Ao efetuar o lançamento, a Autoridade fiscal violou, flagrantemente, o artigo 148 do CTN, que dispõe que o arbitramento deve ser realizado mediante processo regular, já que, no caso, deveria ter aberto prazo para que a ora Recorrente pudesse se manifestar quanto ao valor lançado pelo arbitramento.

(vi) O cerceamento ao Direito de Defesa

A autuação fiscal deve ser cancelada, já que, no caso, a ora Recorrente não exerceu sua ampla defesa, porquanto a Autoridade fiscal não demonstrou as razões jurídicas necessárias para a realização do lançamento, as alíquotas aplicadas e todos os demais elementos necessários para a constituição do crédito tributário aqui discutido.

(vii) A Inexistência de Fundamentação Jurídica e os Motivos de Direito do Auto de Infração

Para que o lançamento tributário seja considerado válido é imprescindível que a Autoridade demonstre os fundamentos jurídicos que vinculam a exigência do tributo e, especialmente, os dispositivos que estabelecem que a ora Recorrente é, de fato, o sujeito passivo da relação, bem como os dispositivos relativos à base de cálculo e às alíquotas utilizadas para apuração do *quantum debeatur* supostamente devido.

Que a fundamentação necessária para garantir a validade do lançamento deveria ter sido realizado com base nos artigos 146, 147, inciso I, 541 e 542 do RIR/99, sendo que, no caso, a Autoridade acabou fundamentando a autuação fiscal com base em dispositivos que não demonstram os elementos constitutivos da regra-matriz do IRPJ, o que acaba acarretando a inadequação da fundamentação e, por conseguinte, compromete a validade do lançamento e acaba acarretando sua nulidade.

A necessidade de fundamentação do lançamento é obrigatório por força dos artigos 5º, inciso LV e 37 da Constituição Federal e, também, por aplicação dos artigos 3º, 142 e 144 do CTN e artigo 10, inciso IV do Decreto nº 70.235/72.

Um dos elementos necessários para a validade do Auto de Infração é a motivação a partir da descrição exata e precisa dos motivos de fato e de direito que serviram de fundamento, sendo que, no caso, os motivos de direito do Auto de infração não existem, haja vista que a Fiscalização não demonstrou, de forma adequada, precisa e clara, os dispositivos legais necessários para garantir a fundamentação jurídica do lançamento de IRPJ.

(viii) A incorreta e Inexistente Motivação do Lançamento

O Auto de infração deve ser cancelado diante da falta de motivação necessária para que seja considerado válido, já que, a despeito da Fiscalização ter fundamentado em uma suposta infração por parte da ora Recorrente, não apresentou, em nenhum momento, as razões da lavratura do Auto de infração em conformidade com a legislação aplicável, porquanto deveria ter motivado seu posicionamento demonstrando o porquê não era possível prorrogar o prazo para que a ora Recorrente pudesse retificar sua DCTF.

Das alegações de Mérito

(ix) A indevida Presunção para realizar o Arbitramento

O Acórdão recorrido deve ser reformado, já que é impossível compreender os motivos pelos quais a Autoridade fiscal chegou ao valor devido pela empresa, sendo que, para tanto, a Autoridade tem de demonstrar por qual forma e quais são os meios que foram utilizados para chegar ao valor supostamente, o que não ocorreu no caso, posto que a Fiscalização não demonstrou, em nenhum momento, qual foi o real motivo do arbitramento do lançamento.

A forma como o Auto de Infração foi lavrado acabou cerceando o direito de defesa e o contraditório da ora Recorrente, de sorte que o Auto de Infração deve ser declarado nulo.

(x) A impossibilidade de aplicação de multa isolada

A Autoridade fiscal aplicou, concomitantemente, a multa de ofício e a multa de mora e, assim, a ora Recorrente foi penalizada duas vezes em razão da mesma realidade fática, o que acabou configurando a ocorrência de *bis in idem* que, a rigor, é inadmissível, sem contar que, se a multa por falta de pagamento do tributo é superior à multa de mora, a multa de ofício absorve aquela.

A aplicação da multa em duplicidade possui natureza confiscatória e viola o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.

(xi) Penalidade confiscatória

A penalidade aplicada no caso concreto ofende, flagrantemente, o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, já que não existem justificativas razoáveis e justas para garantir a validade desta penalidade, sem contar que não há, no caso, a configuração de quaisquer circunstâncias agravantes.

Com base em tais alegações, a ÁGUA PAULISTA requer que seu Recurso Voluntário seja julgado procedente para que o Acórdão recorrido seja reformado, já que a Autoridade não apreciou todos os argumentos que foram formulados em sede de Impugnação, de

modo que os autos devem retornar à autoridade julgadora de piso para que profira uma nova decisão. No final, a Recorrente pleiteia pelo cancelamento integral do Auto de Infração.

Através de Despacho, os autos foram encaminhados a este E. CARF e, posteriormente, foram distribuídos a este Relator mediante sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

Quanto ao exame do requisito da tempestividade, veja-se que, em 29/10/2020, a ÁGUA PAULISTA foi intimada do resultado do julgamento do Acórdão nº 11-68.247, conforme se verifica do AR de e-fls. 235, de modo que o prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972¹, começou a fluir em 02/11/2020 (segunda-feira) e findar-se-ia apenas em 01/12/2020 (terça-feira). A rigor, confira-se que o Recurso Voluntário foi protocolado em 13/11/2020, o que significa dizer, portanto, que o requisito da tempestividade resta preenchido.

Além do mais, veja-se que o Recurso foi assinado pelo próprio sócio administrador da Empresa, de modo que o requisito da legitimidade também resta preenchido.

Considerando, pois, que o presente Recurso Voluntário foi apresentado tempestivamente e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar e examinar as alegações preliminares e meritórias que restaram formuladas pela Recorrente.

2. Do Objeto da Lide

De início, veja-se que, no caso, a Autoridade fiscal constatou a existência de divergências entre os valores declarados na DIPJ referentes ao “Imposto de Renda a Pagar” e os valores que foram informados na DCTF e que, no caso, não foram recolhidos através de DARF, de sorte que, diante da falta ou insuficiência de declaração e/ou do pagamento do imposto, procedeu a feitura do lançamento com base no regime do Lucro Presumido.

E, aí, a Autoridade intimou a contribuinte através do Termo de Intimação nº 002 a justificar a razão da insuficiência de declaração/recolhimento dos valores do “Imposto de Renda a Pagar” em DCTF /DARF (e-fls. 97/98. Em resposta de e-fls. 101, a contribuinte alegou que *havia ocorrido um erro quando do preenchimento da DCTF e, para tanto, solicitou, à*

¹ Cf. Decreto nº 70.235/72. Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Autoridade, autorização para realizar as retificações devidas para sanar as divergências apontadas em relação à DIPJ, conforme se verifica dos trechos reproduzidos abaixo:

“TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL – IRPJ

[...]

1. DESCRIÇÃO DOS FATOS:

1.1 – Insuficiência de Declaração e Recolhimento do IRPJ

[...]

Conforme o exposto acima, foram constatadas divergências entre os valores declarados e recolhidos a título de IRPJ-Trimestral e os calculados com base na legislação em vigor e/ou informados pelo sujeito passivo na DIPJ em tela, conforme abaixo especificado:

1. Os valores informados em DIPJ referentes ao “Imposto de Renda a Pagar” estão superiores aos informados em DCTF e/ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos.

1.2 – Da ação fiscal

[...]

Em 26/11/2015, o contribuinte foi intimado através do Termo de Intimação nº 002 (IRPJ), por via postal mediante Aviso de Recebimento (AR) recebido em 01/12/2015, a justificar o porquê, da insuficiência de declaração/recolhimento dos valores do “Imposto de Renda a Pagar” do ano-calendário de 2012, em DCTF/DARF, conforme quadro abaixo:

MÊS	DIPJ – Ficha 14A	DCTF	DARF	DIPJ - DCTF
Mar/2012	18.160,58	0,00	0,00	18.160,58
Jun/2012	599.298,28	0,00	0,00	599.298,28
Set/2012	13.909,16	0,00	0,00	13.909,16
Dez/2012	24.216,45	0,00	0,00	24.216,45
TOTAL	655.584,47	0,00	0,00	655.584,47

Conforme resposta recebida em 14/12/2015, o contribuinte apresenta as justificativas abaixo:

“Informamos que ocorreu falha no preenchimento da DCTF, e para tanto solicitamos ao limo. AFRFB, autorização para fazermos as retificações devidas, para sanar as divergências apresentadas em relação a DIPJ.”

Como o contribuinte estava sob ação fiscal, referida autorização não foi concedida.

Foram lavrados os Termos de Continuidade do Procedimento Fiscal de n.ºs. 04 a 10, cujas ciências se deram por via postal com Aviso de Recebimento (AR), respectivamente, em 28/01/2016, 24/03/2016, 21/05/2016, 20/07/2016, 16/09/2016, 11/11/2016 e 10/01/2017.

Diante do exposto, os valores apontados como insuficiência de declaração e recolhimento do IRPJ serão cobrados através de auto de infração.

2 – DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO:

2.1 – Insuficiência de Declaração e Recolhimento do IRPJ

O contribuinte não recolheu o total do débito do IRPJ referente ao ano-calendário de 2012 e nem informou o total em DCTF, conforme acima demonstrado, portanto, o valor não recolhido e não declarado será objeto de lançamento de ofício.

Em virtude do que foi acima mencionado, a exigência tributária está embasada nos artigos 836, 841, 845 e 926 do Decreto 3000/99, de 26/03/99 (RJR).”

Portanto, diante da falta de declaração e/ou do não recolhimento do IRPJ em relação ao 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2012, a Autoridade fiscal lavrou o respectivo Auto de Infração e exigiu a multa de ofício de 75%, de sorte que o crédito foi constituído no montante total de R\$ 1.461.214,25, sendo que R\$ 655.584,47 correspondem à exigência do imposto, R\$ 313.941,44 referem-se à incidência dos juros de mora e R\$ 491.688,34 dizem respeito à aplicação da multa de ofício.

3. Da Análise das Alegações Preliminares

Em sede de alegações preliminares, a ÁGUA PAULISTA sustentou, em síntese, as seguintes questões:

- (i) A não apreciação dos argumentos defendidos na Impugnação e o Cerceamento ao Direito de Defesa pela Negativa de Diligência ou Perícia;
- (ii) A Perda de Eficácia do Termo de Início de Fiscalização;
- (iii) A Falta de intimação para se manifestar sobre o fim da Instrução – Artigo 44 da Lei nº 9.784/99;
- (iv) O Levantamento fiscal precário;
- (v) O Indevido arbitramento – Artigo 148 do CTN – Lançamento de Ofício;
- (vi) O cerceamento ao Direito de Defesa;
- (vii) A Inexistência de Fundamentação Jurídica e os Motivos de Direito do Auto de Infração; e
- (viii) A incorreta e Inexistente Motivação do Lançamento;

Veja-se que, à exceção das três primeiras alegações preliminares discriminadas nos itens (i), (ii) e (iii), as demais alegações dizem respeito à feitura do lançamento que, no entendimento da Recorrente, não foi realizado com observância estrita aos critérios previstos na legislação de regência.

Por isso mesmo, e até por questões de economia processual, entende-se por analisar as alegações discriminadas nos itens (i), (ii) e (iii) em tópicos apartados, enquanto que as demais questões listadas nos itens (iv), (v), (vi), (vii) e (viii), as quais, repita-se, dizem respeito à feitura do lançamento, devem ser examinadas em bloco ou, melhor, de forma conjunta.

Dito isto, passemos, então, a analisar, efetivamente, as respectivas alegações.

3.1. Da Análise das Alegações de cerceamento ao direito de defesa em decorrência da não apreciação dos Argumentos defendidos na Impugnação e em razão da negativa de realização de Diligência ou Perícia

De início, a Recorrente sustenta que o Acórdão recorrido deve ser cancelado, porque, no caso, a 5ª Turma da DRJ/REC foi omissa ao deixar de apreciar as alegações relativas (i) ao cerceamento ao direito de defesa, (ii) ao indevido arbitramento e (iii) à indevida presunção para realizar o arbitramento e, assim, acabou cerceando o direito de defesa, porquanto a apreciação de tais argumentos são imprescindíveis para o deslinde do caso concreto.

Além disso, a Recorre aduz que a Decisão recorrida também deve ser cancelada, já que a Turma julgadora acabou negando a realização da Diligência ou Perícia que, enquanto tais, tratam-se de procedimentos importantes para o desfecho do caso.

Em relação à alegação de cerceamento ao direito de defesa em decorrência da suposta omissão, confira-se, de logo, que, se é certo que as decisões judiciais e administrativas devem ser proferidas com observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa previstos no artigo 5º, LV da Constituição Federal², também é certo que os respectivos julgadores não estão obrigados a analisar e enfrentar cada um dos argumentos levantados pelas partes e ainda mais nas hipóteses em que a(s) respectiva(s) alegação(ões) não têm o condão de infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

Conforme preceitua o artigo 489, § 1º, inciso IV do Código de Processo Civil, o qual, por óbvio, possui natureza de norma processual e, por isso mesmo, deve ser aplicado supletiva e subsidiariamente ao Decreto nº 70.235/72 e à Lei nº 9.784/99³, *não considera fundamentada a decisão que não enfrenta todos os argumentos deduzidos que, em tese, são capazes de infirmar a conclusão adotada pelo julgador. Veja-se:*

“Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015

Seção II- Dos Elementos e dos Efeitos da Sentença

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

[...]

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

[...]

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador.”

De fato, a previsão legal em comento deixou uma brecha ao julgador ao prever que *a exigência de enfrentamento se limita aos argumentos que, em tese, são aptos a infirmar o*

² Cf. Constituição Federal de 1998. Art. 5º (omissis). LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

³ Cf. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

seu convencimento, de modo que o objetivo da norma é afastar a exigência, por parte do julgador, de enfrentar os argumentos irrelevantes e/ou impertinentes ao objeto da lide, liberando-o da atividade valorativa inútil. Entretanto, a previsão não pode ser desvirtuada ao ponto de levá-lo a manter o sistema de *fundamentação suficiente* a partir da afirmação, padronizada, de que os demais argumentos suscitados pela(s) parte(s) não eram, ou não são, capazes de influenciar, nem mesmo em tese, o próprio resultado do julgamento tal qual decidido⁴.

Acrescente-se, ainda, que a jurisprudência do próprio Superior Tribunal de Justiça – STJ é uníssona no sentido de que o julgador não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos ou apreciar todos os dispositivos de lei invocados pelas partes quando, por outros meios que lhe sirvam de convicção, tenha encontrado motivação suficiente para dirimir a controvérsia. Confira-se:

‘PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ. REGULARIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO. RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL NÃO CONFIGURADA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC. CONTROVÉRSIA DE MÉRITO DO RECURSO DEMANDA REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA N. 7 DO STJ. ENTENDIMENTO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. AGRAVO INTERNO. DECISÃO MANTIDA.

I - Na origem, trata-se de execução fiscal ajuizada pela União (Fazenda Nacional) contra a sociedade empresária, objetivando a obtenção de créditos constantes em certidões de dívida ativa, conforme especificado na inicial (fl. 3). A executada opôs exceção de pré-executividade, acolhida na sentença para declarar a nulidade das certidões de dívida ativa e a consequente extinção da execução (fl. 190). No Tribunal a quo, deu-se provimento à apelação da União. O recurso especial foi inadmitido.

II - No caso, não há que se falar em negativa de prestação jurisdicional. A parte recorrente aduziu que: "Embora o v. acórdão tenha considerado a inexistência de prova inequívoca capaz de desconstituir a presente cobrança, esse teve que se recorrer ao procedimento administrativo acostado aos autos em momento posterior à distribuição para conseguir identificar a origem e natureza do crédito ora exigido. Pois o título executivo que consubstancia o presente feito não menciona especificamente a disposição de lei em que se funda." (fl. 327). Ocorre que tais razões consistentes em alegada omissão visam apenas à rediscussão de matéria já decidida com fundamento suficiente quando do julgamento do mérito do recurso.

III - Consoante a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, o julgador não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos ou apreciar todos dispositivos de lei invocados pelas partes quando, por outros meios que lhe sirvam de convicção, tenha encontrado motivação suficiente para dirimir a controvérsia; devendo, assim, enfrentar as questões relevantes imprescindíveis à resolução do caso. Nesse sentido: AgInt no AREsp 1.575.315/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 10/6/2020; REsp 1.719.219/MG, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/5/2018; AgInt no REsp n. 1.757.501/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 3/5/2019; AgInt no REsp n. 1.609.851/RR, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 14/8/2018.

IV - No mérito, o recurso especial não comporta seguimento. No caso, o Tribunal de origem decidiu a causa mediante fundamento suficiente de que não há razão para o acolhimento da nulidade do título. Fundamentou o acórdão recorrido no fato de que não foram demonstradas as alegadas nulidades da CDA, em especial por terem sido atendidos os requisitos legais, bem como diante do fato de que informações detalhadas não precisam constar da CDA, bastando a consulta ao processo administrativo. Assim,

⁴ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Novo Código de Processo Civil Comentado. 1. ed. Salvador: Editora JusPodvm, 2016. Não paginado.

não cabe o conhecimento da pretensão recursal que implicaria o revolvimento do conjunto fático-probatório dos autos. Incidência do Enunciado Sumular n. 7/STJ.

V - Ainda que fosse superado esse óbice, o acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, de que a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de certeza e liquidez, cujo ônus de ilidi-la é do contribuinte. Ademais, a juntada do processo administrativo, caso imprescindível à solução da controvérsia, especialmente para subsidiar as nulidades arguida, também é ônus do contribuinte. A propósito: EDcl no AgInt no AREsp 1.203.836/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 11/4/2018.

VI - Ainda, não superado o óbice relativo à incidência da Súmula n. 7 do STJ, anote-se que, quanto ao dissídio jurisprudencial, a necessidade do reexame da matéria fática impede a admissão do recurso especial tanto pela alínea a quanto pela alínea c do permissivo constitucional. Nesse sentido: AgInt no AREsp 1.645.528/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 29/4/2021; AgInt no AREsp 1.696.430/SP, relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, DJe 29/4/2021; AgInt no REsp 1.846.451/RO, relator Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, DJe 29/4/2021; AgInt no AREsp 1.587.157/RJ, relator Ministro Moura Ribeiro, Terceira Turma, DJe 4/6/2020.

VII - Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp n. 1.925.820/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 21/3/2022, DJe de 24/3/2022)."

Se a Autoridade julgadora *a quo* deixa de apreciar eventuais alegações relevantes que são capazes de infirmar a conclusão adotada, a nulidade por cerceamento ao direito de defesa restará patente e, por isso mesmo, a decisão recorrida deve ser considerada nula nos termos do que apregoa o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, cuja redação segue reproduzida a seguir:

"Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

CAPÍTULO III - Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

[...]

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

No caso em apreço, veja-se que, ao apresentar sua Impugnação, a ora Recorrente havia suscitado as alegações quanto ao *indevido arbitramento* nos termos do artigo 148 do CTN (e-fls. 152/154), bem como em relação à nulidade do Auto de infração por *cerceamento ao direito de defesa* (e-fls. 154/155) e, também, no que diz com a *indevida presunção para realizar o arbitramento* (e-fls. 159/161).

E, aí, ao analisar a Impugnação, a 5ª Turma da DRJ/REC fez menção às respectivas alegações no Relatório e, para além disso, acabou analisando-as devidamente, de sorte que, no final, concluiu por não acatá-las a partir do seu livre convencimento motivado, conforme se verifica dos trechos reproduzidos abaixo:

"Relatório

[...]

Impugnação

7. O contribuinte apresentou impugnação ao lançamento (fls. 148/165), em 21/02/2017 (fls. 147), conforme síntese, trechos (*em itálico*) e excertos em imagens abaixo:

[...]

II.1.4 - O Indevido Arbitramento - Art. 148 CTN (Lançamento de Ofício)

7.5. Alega que *“O AI ainda é nulo porque o AFRFB realizou um indevido lançamento de ofício, podendo também ser chamado de lançamento por arbitramento conforme se depreende da análise o Termo de Verificação Fiscal em razão das supostas divergências apuradas entre os valores informados na DIPJ e os informados na DCTF ou recolhidos”*, fundamentando no art. 148 do CTN. Colaciona jurisprudência sobre o tema.

II.1.5 - O Cerceamento do Direito de Defesa

7.6. Aduz que *“O Auto de Infração também deve ser cancelado por não permitir a Impugnante exercer sua ampla defesa, por não demonstrar de forma clara e precisa as razões jurídicas necessárias para a realização do lançamento, as alíquotas aplicadas e todos os demais elementos necessários para a constituição do crédito tributário”*, fundamentando no art. 5º, LV da CF. Colaciona jurisprudência do CARF sobre o tema.

[...]

II. 2 – O MÉRITO - II.2.1 - A Indevida Presunção para realizar o Arbitramento - Lançamento de Ofício

7.9. Aduz que: **a)** *“é impossível compreender o motivo pelo qual o AFRFB chegou ao valor devido pela empresa”; b)* *“Não basta que apenas a fiscalização faça um arbitramento de um valor é necessário que seja demonstrado de qual forma e quais os meios que foram utilizados para se chegar a um valor supostamente devido pela empresa, sob pena de nulidade do AI”*. Apresenta jurisprudência do CARF sobre suas alegações.

[...]

Voto

[...]

31. Aduz a defendente que o levantamento fiscal foi precário, já que a autoridade fiscal deveria ter requisitado esclarecimentos e documentos adicionais. Ora, diante das informações prestadas na DIPJ e na DCTF e da não contestação das mesmas em resposta à intimação, já dispunha a fiscalização de elementos suficientes para proceder ao AI. Frise-se que o lançamento tributário foi exatamente no montante declarado pelo próprio contribuinte como IRPJ a pagar em sua DIPJ. Diferente do que relata a impugnante, não se trata de hipótese de arbitramento, mas tão somente de constituição de ofício do crédito tributário informado em DIPJ, uma vez que esta deixou de ser confissão de dívida, cabendo esse papel à DCTF. Assim, não há que se falar em precariedade nem tampouco em falta de entendimento das importâncias apuradas na ação fiscal.

[...]

41. Além disso, os termos lavrados pela autoridade fiscal e o auto de infração descrevem com pormenores as circunstâncias que ensejaram o lançamento, constando,

claramente, a descrição dos fatos, a disposição legal infringida e a penalidade aplicada, além da definição do fato gerador da obrigação tributária. Assim, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa nem tampouco de violação ao devido processo legal.

42. No caso em tela, temos que o auto de infração foi lavrado por pessoa competente (auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil) e contém todos os requisitos formais indispensáveis.

43. A nulidade deve ter supedâneo em vício formal que importe em cerceamento do direito de defesa, o que não ocorreu no presente caso, em relação à descrição dos fatos da infração objeto da autuação. Estão precisas as condutas contrárias às normas tributárias impositivas, que demonstrou a existência de motivação da exigência fiscal. O lançamento efetuado é claro sobre os fatos geradores, possibilitando a compreensão integral e completa da incidência tributária. Os valores estão claramente evidenciados e, portanto, não provocaram danos à defesa do sujeito passivo.

44. Assim, rejeita-se a arguição de nulidade do auto de infração, uma vez que o lançamento obedeceu ao art. 10 do Decreto n. 70.235, de 1972, e o art. 142 do Código Tributário Nacional, de forma a permitir ao contribuinte o pleno exercício de seu direito de defesa.”

Percebe-se que, na verdade, a Autoridade julgadora de 1ª instância acabou analisando detidamente as alegações relativas ao *indevido arbitramento* nos termos do artigo 148 do CTN, à nulidade do Auto de infração por *cerceamento ao direito de defesa* e à *indevida presunção para realizar o arbitramento* e, portanto, ao fazê-lo, acabou não se omitindo sobre as respectivas questões que foram suscitadas pela ora Recorrente em sede de Impugnação.

No que tange à alegação de cerceamento ao direito de defesa em razão da negativa de realização de diligência ou perícia técnica, note-se que, ao protocolar sua Impugnação, a ÁGUA PAULISTA não elaborou qualquer pedido de realização de diligência ou perícia, mas, sim, apenas mencionou que a Autoridade fiscal *não poderia ter encerrado as diligências diante da dos documentos fiscais que foram apresentados por parte da ora Recorrente e, no caso, deveria ter requisitado esclarecimentos e, eventualmente, novos documentos*, de acordo com os trechos transcritos abaixo (e-fls. 151/152 e 165):

“II.1.3 – O Levantamento Fiscal Precário

13. O Auto de Infração impugnado também merece ser cancelado por ter sido lavrado com base em um levantamento fiscal precário,

14. O AFRF não poderia simplesmente ter encerrado as diligências diante do fato de ter a Impugnante apresentado documentos fiscais, porque deveriam ter requisitado esclarecimentos e eventualmente novos documentos.

[...]

III – O PEDIDO

69. Por tudo o que foi exposto, requer a Impugnante o provimento da presente Impugnação para ser cancelado o Auto de Infração e a penalidade nele previsto, como medida da mais lúdima JUSTIÇA!

70. Requer, sucessivamente, ao menos, a redução da multa aplicada.”

A rigor, note-se que, no campo do processo administrativo fiscal, as solicitações de diligências e perícias devem ser realizadas na Impugnação, de acordo com o artigos 16, inciso IV e § 1º do Decreto nº 70.235/72. É ver-se:

“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Conforme se pode observar, as solicitações de realização de diligências ou perícias devem ser feitas quando da apresentação da Impugnação, de modo que, na ocasião, os sujeitos passivos devem, além de expor os motivos que as justifiquem, formular os quesitos, e, especificamente no que diz com os pedidos de perícias, indicar o profissional enquanto seu assistente pericial, sendo que o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos respectivos requisitos deverá ser considerado não formulado.

E, ainda que assim não fosse, destaque-se, a título de informação, que os pedidos de realização de diligência não constituem direitos subjetivos do autuado e, no caso, caberia à Autoridade julgadora analisá-los e indeferi-los quando entendesse que a realização de diligência é desnecessária e/ou prescindível para o deslinde da discussão, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, daí que não haveria qualquer nulidade por cerceamento ao direito de defesa nas hipóteses em que, de forma fundamentada, a Autoridade julgadora entende por não acatar o respectivo pedido de realização de diligência.

É nesse sentido que esta 2ª Turma da 3ª Câmara tem sustentado, conforme se verifica do precedente citado a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ANÁLISE DAS PROVAS CONTIDAS NOS AUTOS. PROVAS ESSENCIAIS NÃO APRESENTADAS. NÃO REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal examinou todas as provas carreadas aos autos e sobre elas se pronunciou. A ausência de realização de diligência para a busca de elementos de prova não apresentados e considerados essenciais pela autoridade julgadora não configura cerceamento do direito de defesa da parte.

[...]

(Processo nº 14094.720036/2016-91. Acórdão nº 1302-006.810. Sessão de 22/06/2023)”. (grifei).

Inclusive, destaque-se que, em 06/08/2021, esse E. Tribunal Administrativo acabou sumulando o entendimento de o indeferimento fundamento de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento ao direito de defesa. Veja-se:

“Súmula CARE nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)**”.

Considerando, pois, que, ao apresentar sua Impugnação, a ÁGUA PAULISTA não solicitou a realização de diligência quando, no caso, deveria fazê-lo para que pudesse suscitar, em sede recursal, a eventual alegação de *cerceamento ao direito de defesa em razão da negativa de realização de diligência*, entende-se, portanto, que não houve, no caso, qualquer cerceamento ao direito de defesa.

Ora, se, nos termos do artigo 16, inciso IV e § 1º do Decreto nº 70.235/1972, as solicitações de realização de diligências ou perícias devem ser feitas quando da apresentação da Impugnação, tem-se que, se a contribuinte não o faz oportunamente e de acordo com os requisitos ali previstos, decerto que, por óbvio, não poderá, em suas razões recursais, alegar qualquer nulidade do Acórdão recorrido por cerceamento ao direito de defesa em razão da negativa da realização de diligência.

Com base nessas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido por preterição ao direito de defesa, a qual, a rigor, foi suscitada com fundamento no artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

3.2. Da Análise da Alegação de Perda de Eficácia do Termo de Início de Fiscalização

A Recorrente suscita, ainda, a nulidade do Auto de infração em razão da perda da eficácia do Termo de Início de Ação Fiscal, nos termos do que apregoa o artigo 7º, § 2º do Decreto nº 70.235/1972, de modo que, no caso, todos os procedimentos fiscais realizados a partir da emissão do respectivo Termo foram realizados de forma irregular.

De logo, entende-se que a referida alegação deve ser analisada à luz do que dispõe o artigo 7, § 2º do Decreto nº 70.235/1992, cuja redação segue reproduzida abaixo:

“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**Seção III - Do Procedimento**

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.” (grifei)

Pelo que se observa, a interpretação da norma prevista no referido parágrafo 2º deve ser realizada em conjunto com o teor da regra insculpida no parágrafo 1º que, por sua vez, tem por objeto a *exclusão da espontaneidade do sujeito passivo*, o que significa dizer, portanto, que, após o início do procedimento fiscal, o sujeito passivo pode readquirir a espontaneidade quando a Autoridade deixar de praticar, no prazo de 60 dias, qualquer ato escrito que indica o prosseguimento ou a continuidade dos trabalhos fiscais. Em outros termos, se, após 60 dias, a Autoridade não indica, por escrito, a continuidade do procedimento fiscalizatório, o sujeito passivo readquire a espontaneidade.

Segundo Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López⁵,

“A validade do ato inicial é de 60 dias, prorrogável por igual período, sucessivamente, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. Do raciocínio a contrário senso, infere-se que a espontaneidade é readquirida se o autor do procedimento fiscal não ultimar a continuidade da ação fiscal no prazo mencionado e não expedir nenhum outro ato, nesse ínterim, que demonstre sua intenção de prosseguir com o trabalho. Na verdade, a cada novo ato do fiscal (intimação, pedido de esclarecimento, auto de infração etc.), cientificado o contribuinte, este prazo se reinicia mesmo no caso de o anterior ter-se expirado.

Faz-se mister observar que, readquirida a espontaneidade, ainda que a fiscalização não tenha sido encerrada, poderá o interessado, conforme o caso, formular consulta sob a matéria que se encontrava sob fiscalização. Mas não é nulo o auto de infração lavrado contra contribuinte que, readquirindo a espontaneidade, não faz uso dos benefícios a ela inerente.”

Aliás, destaque-se que este Tribunal Administrativo tem sustentado essa linha de entendimento, conforme se verifica dos precedentes citados abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2000

EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE. ATOS DE OFÍCIO. VALIDADE. PRORROGAÇÃO.

Para os efeitos da exclusão da espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas, os atos de ofício, escritos, praticados por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto, valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

TERMO DE CIÊNCIA E DE CONTINUAÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. VALIDADE PARA EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE.

Válida a lavratura de Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal, para o fim de evitar a reaquisição da espontaneidade por parte do sujeito passivo.

⁵ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

[...]

(Processo nº 10530.720183/2013-71. Acórdão nº 1803-002.282. Sessão de 31/07/2014).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

REQUISIÇÃO DE ESPONTANEIDADE - EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Ultrapassado o prazo de 60 dias entre as intimações por escrito ao contribuinte fica caracterizada a requisição de espontaneidade.

A apresentação de documentos por parte do contribuinte não interrompe o prazo de 60 dias que caracteriza a requisição da espontaneidade.

(Processo nº 19647.001923/2005-24. Acórdão nº 1402-004.134. Sessão de 17/10/2019)".

No caso concreto, e diferentemente do que a Recorrente leva a crer, é de se reconhecer que, em 31/03/2015, a Autoridade fiscal lavrou o Termo de Início de Ação Fiscal – IRPJ (e-fls. 42) que, a propósito, foi entregue à contribuinte em 04/04/2015 (e-fls. 43), e, na sequência, lavrou os demais Termos de Intimação e de Continuidade do Procedimento Fiscal, os quais, a rigor, foram, todos, prorrogados dentro do prazo de 60 dias, conforme se discrimina abaixo:

ATO / TERMO	Data	e-Fls.
Termo de Início de Início de Ação Fiscal (IRPJ)	31/03/2015	43
Termo de Início de Início de Ação Fiscal (IRPJ)	07/04/2015	47, 50 e 52
Termo de Intimação nº 001 (IRPJ)	14/04/2015	55/56
Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 01	11/06/2015	91
Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 02	10/08/2015	93
Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 03	06/10/2015	95
Termo de Intimação nº 002 (IRPJ)	26/11/2015	97/98
Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 04	26/01/2016	106
Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 05	22/03/2016	108
Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 06	19/05/2016	110
Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 07	19/07/2016	112
Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 08	15/09/2016	114

Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 09	10/11/2016	116
Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal nº 10	09/01/2017	119

Observe-se que, de fato, o intervalo temporal entre a expedição dos respectivos Termos não ultrapassa o prazo de 60 dias previsto no artigo 7º, § 2º do Decreto nº 70.235/1992, de modo que todos eles foram prorrogados, sucessivamente, e por igual período, o que significa dizer, portanto, que, em nenhum momento, a ÁGUA PAULISTA readquiriu a espontaneidade e, muito menos, que houve a perda da eficácia do Termo de Início de Ação Fiscal, tal como a Recorrente alega, posto que a reaquisição da espontaneidade não tem nada a ver com a suposta perda de eficácia do TIAF.

Inclusive, vale destacar que, ao julgar a Impugnação, a 4ª Turma da DRJ/REC já havia concluído no sentido de que “o prazo de 60 dias dos atos refere-se à obtenção da espontaneidade e não à perda de validade”. Confira-se:

“Voto

[...]

33. De acordo com o texto legal, vemos que o prazo de 60 dias dos atos refere-se à obtenção da espontaneidade e não à perda de validade, passível de anular o procedimentos fiscal. Quer dizer, na prática, que, se após 60 dias a autoridade não praticar qualquer ato que indique a continuidade do procedimento fiscal, o contribuinte readquire a espontaneidade. No presente caso, temos que a autoridade fiscal lavrou o TIAF e demais Termo de Intimação e Termos de Continuidade do Procedimento Fiscal todos dentro do prazo de 60 dias entre eles. Logo, descabida a alegação de nulidade por parte do impugnante”.

Em suma, afirma-se que a norma prevista no artigo 7, § 2º do Decreto nº 70.235/1992 estabelece, apenas, que o sujeito passivo pode, após o início do procedimento fiscal, readquirir a espontaneidade quando a Autoridade deixar de praticar, no prazo de 60 dias, qualquer ato escrito que indica o prosseguimento ou a continuidade dos trabalhos fiscais, de modo que a reaquisição da espontaneidade não tem nada a ver com a suposta perda de eficácia do Termo de Início de Ação Fiscal – TIAF.

Por essas razões, entendo por rejeitar a alegação de nulidade do Auto de infração em razão da suposta perda de eficácia do Termo de Início de Ação Fiscal.

3.3. Da Análise da Alegação de falta de Intimação para apresentar Manifestação sobre o fim da Instrução – Art. 44 da Lei nº 9.784/1999

A ÁGUA PAULISTA assevera, ainda, que não foi intimada previamente para se manifestar sobre o encerramento da fase instrutórias dos trabalhos fiscais, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.784/1999, que dispõe que, *encerrada a instrução, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo de 10 dias*, de sorte que o Recurso Voluntário deve ser julgado procedente diante do desrespeito a tal direito.

Pois bem. Confira-se, de plano, que a despeito da Lei nº 9.784/99 ter colaborado na direção da unificação de um sistema processual administrativo e, sobretudo, ao fixar a definição de princípios e critérios, o legislador pátrio preservou microssistemas normativos periféricos, de modo que, enquanto Lei de natureza geral, será aplicada, apenas, e de forma subsidiária, aos processos que são regulados por Lei específica, conforme determina o artigo 69 de referida Lei. *In verbis*:

“Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999

Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal

Capítulo XVIII – Das Disposições Finais

Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”.

Assim, se determinado litígio não está abrangido pelas regras do Decreto nº 70.235/72, aplicam-se, no caso, as regras processuais gerais previstas na Lei nº 9.784/99, daí por que a norma geral deve ser utilizada em todos os litígios administrativos que não estão, expressamente, regulados pelo Decreto nº 70.235/72 que, enquanto norma especial, deve ser aplicado, sempre, aos processos de *determinação e exigência dos créditos tributários da União* e aos *processos de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal*⁶.

Nas lições de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López⁷,

“[...] O processo administrativo no âmbito federal vem sendo instaurado e conduzido com fulcro no Decreto nº 70.235/72 e alterações posteriores. Nesta legislação, são definidas regras de estruturação dos órgãos de julgamento, de competência para realização de atos processuais e explicitados os direitos e deveres das partes envolvidas no processo. Já a Lei nº 9.784/99 tem a função de norma geral; nela, são estabelecidas as regras de relacionamento entre a Administração e os particulares, seus direitos e deveres. A par das regras específicas de cada área de atuação da Administração Pública (fiscal, licitações, disciplinar), essa norma veicula preceitos gerais que padronizam o regramento básico do processo administrativo fiscal federal, conferindo uniformidade ao sistema processual.

Ocorre que o Decreto nº 70.235/72 regula apenas o processo de exigência de crédito tributário e o de consulta, restando sem disciplina legal uma série de procedimentos hoje existentes na Administração Pública que estão regulados apenas em atos normativos (v.g., compensação, restituição, exclusão do Simples)”.

Portanto, se o caso em apreço tem por objeto a exigência do crédito tributário da União que foi constituído por meio do Auto de Infração de IRPJ (e-fls. 124/137), decerto que as normas previstas na Lei geral nº 9.874/1999 somente poderiam ser aplicadas ao caso de forma subsidiária, que, a propósito, ocorre quando há a integração, o reforço e a contribuição da

⁶ Cf. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Art. 1º Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.”

⁷ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

legislação subsidiária na legislação principal, resultando, assim, no preenchimento de vácuos e lacunas da Lei principal.

A título de informação, confira-se que a 5ª Turma da DRJ/REC havia caminhado nesse mesmo sentido:

“Voto

[...]

34. Em relação à necessidade de intimação prévia para se manifestar sobre o encerramento da fase instrutória dos trabalhos fiscais, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.784/99, temos que o lançamento tributário é regido especificamente pelo Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal – PAF. A Lei nº 9.784/99 é de aplicação subsidiária, naquilo que não for tratado no PAF, não havendo previsão legal para intimação prévia ao encerramento do procedimento fiscal.”

Considerando, pois, e em primeiro lugar, que o presente litígio por objeto a exigência de crédito tributário da União e que, em segundo lugar, o Decreto nº 70.235/1972 não dispõe sobre qualquer intimação prévia no momento em que a instrução é finalizada, decerto que a regra prevista no artigo 44 da Lei nº 9.874/1999, que, aliás, dispõe que “*Encerrada a instrução, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo máximo de dez dias, salvo se outro prazo for legalmente fixado*”, não deve ser aplicada ao caso concreto.

Com efeito, entende-se por rejeitar a preliminar de nulidade relativa à falta de intimação para se manifestar sobre o fim da instrução.

3.4. Da Análise das Alegações relativas à feitura do Lançamento Tributário

Quanto às alegações preliminares acerca da feitura do lançamento tributário, a Recorrente sustenta, de início, que o Auto de Infração deve ser declarado nulo, uma vez que a Autoridade fiscal não poderia ter encerrado as diligências diante da apresentação de documentos fiscais, já que, ao contrário, deveria ter requisitado esclarecimentos e, eventualmente, novos documentos, o que significa dizer, no final, que o levantamento fiscal foi realizado de forma precária.

Além disso, a ÁGUA PAULISTA aduz que a Autoridade realizou, indevidamente, o lançamento por arbitramento o qual foi efetuado a partir das supostas divergências apuradas entre os valores informados na DIPJ e os valores informados na DCTF ou recolhidos e, assim, ao fazê-lo, violou, flagrantemente, o artigo 148 do CTN, que dispõe que o arbitramento deve ser realizado mediante processo regular.

A Recorrente alega, ainda, que os motivos e a fundamentação do Auto de Infração não existem, já que, ao efetuar o lançamento, a Autoridade não demonstrou, de forma adequada, precisa e clara, os motivos e os fundamentos jurídicos que vinculam a exigência do tributo, nos termos dos artigos 142 e 144 do CTN e 10, inciso IV do Decreto nº 70.235/72, bem como que a motivação também é inexistente, haja vista que, a despeito da Fiscalização ter fundamentado em uma suposta infração por parte da ora Recorrente, não apresentou, em nenhum momento, as razões da lavratura do Auto de infração em conformidade com a legislação

aplicável e deveria ter motivado seu posicionamento demonstrando o porquê não era possível prorrogar o prazo para que a ora Recorrente pudesse retificar sua DCTF.

Por fim, a Recorrente conclui suas alegações preliminares quanto à nulidade do Auto de Infração dispondo que, no caso, houve o cerceamento ao direito de defesa, porquanto a Autoridade fiscal não demonstrou as razões jurídicas necessárias para a realização do lançamento, as alíquotas aplicadas e todos os demais elementos necessários para a constituição do crédito tributário aqui discutido.

Pois bem. Observe-se, de logo, que o artigo 142 do Código Tributário Nacional é um tanto cristalino ao dispor sobre o instituto do lançamento tributário que, a rigor, e enquanto ato administrativo vinculado e obrigatório, deverá ser formalizado com observância a todos os requisitos ali constantes. Confira-se:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Capítulo II - Constituição de Crédito Tributário

Seção I - Lançamento

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Pelo que se nota, o lançamento é o procedimento administrativo por meio do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, nos termos do artigo 142 do CTN, sendo certo que o documento que o formaliza deve constar referência clara a todos esses requisitos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente, de modo que o sujeito passivo possa compreender, com perfeição, as causas de fato e de direito que ensejaram a confecção do procedimento⁸.

Ao confeccionar o lançamento, a Autoridade fiscal tem, na verdade, um *dever jurídico* de investigação ou encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência do fato descrito abstratamente na norma superior, o qual não se confunde num ônus da prova, nem em sentido material, nem em sentido formal, já que a averiguação da *verdade material* não é objeto de um simples ônus, mas, sim, de um *dever jurídico*.

De acordo com as lições de Alberto Xavier⁹,

“Porque no procedimento administrativo se tende à averiguação da verdade material quanto ao objeto do processo – indispensável para aplicação da lei de imposto – nele

⁸ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

⁹ XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. reform.e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 131, 155/157.

não se coloca, em rigor, um problema de repartição de ônus da prova como critério de juízo sobre o fato incerto.

Ao contrário de que entendia a antiga jurisprudência do *Reichsfinanzhof* e do Supremo Tribunal Administrativo da Prússia, apoiada na doutrina por Rauschning, Berger e Louveaux, segundo a qual no procedimento de lançamento existiria uma repartição do ônus da prova semelhante à que vigora no processo civil, cabendo à Administração provar os fatos constitutivos do seu direito e ao contribuinte provar os fatos impeditivos, é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta de prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro encargo da prova ou dever de investigação, que não se vê vantagem em designar por novos conceitos, ambíguos quanto à sua natureza jurídica, como o de ônus da prova objetivo (*objektive Beweislast*), ônus da probabilidade (*Vermutungslast*) ou situação, base ou condição da prova (*Beweislagen*).” (grifei).

Considerando, pois, que a atividade administrativa de lançamento se enquadra na categoria dos atos administrativos e que, a rigor, é vinculada e obrigatória, a sua identidade estrutural é composta de elementos e pressupostos de existência, os quais, em conjunto, equivalem aos requisitos necessários para que o ato possa ser considerado como “ato administrativo”. É aí que se insere a motivação atos administrativos, que nada mais é do que exposição do motivo, ou seja, a formalização dos motivos que, a rigor, tem a ver com a capitulação da matéria tributável e, também, com a demonstração da ocorrência do evento.

Segundo Eurico Marcos Diniz de Santi¹⁰,

“(…) não é o motivo do ato sozinho o fato jurídico criador do ato-norma administrativo, nem é o motivo do ato o suposto normativo do ato-norma. *O motivo do ato é pressuposto fático e por tratar-se de fato não pode compor estrutura normativa proposicional*. O que ingressa na estrutura normativa do ato-norma é a sua descrição: a enunciação linguística do motivo do ato. Ou seja, é a motivação que integra a estrutura normativa do ato-norma como seu antecedente normativo, em nexo de causalidade jurídica (imputação) com seu consequente normativo: a relação jurídica intranormativa.

A motivação é o antecedente suficiente do consequente do ato-norma administrativo. Funciona como descritor do motivo do ato que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato [fato jurídico], o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários, (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal.”

Nesse contexto, acrescenta-se, ainda, que os artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72 também cuidaram de dispor sobre os requisitos que o auto de infração e a notificação do lançamento deverão conter obrigatoriamente. É ver-se:

“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

¹⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 83-84.

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

Fixadas essas premissas, veja-se que, no caso em apreço, a Autoridade lavrou o respectivo Auto de Infração em decorrência das divergências entre os valores a pagar de IRPJ que foram declarados na DIPJ e os valores que foram indicados em DCTF e que, a propósito, não foram recolhidos através de DARF, sendo que, visando buscar a *verdade material* ou a realidade dos fatos, a Autoridade intimou a contribuinte através do Termo de Intimação nº 002 a justificar a razão da insuficiência de declaração/recolhimento dos valores do “Imposto de Renda a Pagar” em DCTF/DARF, porém, ao apresentar sua resposta de e-fls. 100, a contribuinte informou, apenas, que *havia ocorrido um erro quando do preenchimento da DCTF e, para tanto, solicitou, à Autoridade, autorização para realizar as retificações devidas para sanar as divergências apontadas em relação à DIPJ.*

E, aí, tendo em vista que a contribuinte estava sob fiscalização, a Autoridade não autorizou que as retificações da DCTF fossem realizadas e, aí, ao lavrar o Auto de Infração, não apenas indicou os motivos que culminaram na autuação fiscal, como, também, apontou os respectivos fundamentos legais da acusação, conforme se observa do Termo de Verificação Fiscal – IRPJ e do próprio Auto de Infração. Confira-se:

(i) Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 120/123)

“1. DESCRIÇÃO DOS FATOS:

1.1 – Insuficiência de Declaração e Recolhimento do IRPJ

[...]

Conforme o exposto acima, foram constatadas divergências entre os valores declarados e recolhidos a título de IRPJ-Trimestral e os calculados com base na legislação em vigor e/ou informados pelo sujeito passivo na DIPJ em tela, conforme abaixo especificado:

1. Os valores informados em DIPJ referentes ao “Imposto de Renda a Pagar” estão superiores aos informados em DCTF e/ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos.

[...]

2 – DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO:

2.1 – Insuficiência de Declaração e Recolhimento do IRPJ

O contribuinte não recolheu o total do débito do IRPJ referente ao ano-calendário de 2012 e nem informou o total em DCTF, conforme acima demonstrado, portanto, o valor não recolhido e não declarado será objeto de lançamento de ofício.

Em virtude do que foi acima mencionado, a exigência tributária está embasada nos artigos 836, 841,845 e 926 do Decreto 3000/99, de 26/03/99 (RJR).”

(ii) Auto de Infração (e-fls. 124/137)

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO

INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

Falta ou insuficiência de declaração e/ou pagamento do imposto devido, conforme relatório fiscal em anexo

Fator Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/03/2012	18.160,58	75,00
30/06/2012	599.298,28	75,00
30/09/2012	13.909,16	75,00
30/12/2012	24.216,45	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Arts. 518 e 841 inciso IV, do RIR/99”.

Veja-se que, no caso, a Autoridade fiscal não se furtou do seu dever jurídico de investigação ou do encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência dos fatos que configuraram a infração à legislação tributária a qual, no caso, diz respeito a falta de declaração e de pagamento do IRPJ, e, além do mais, realizou a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente, e, ainda, dispôs, com perfeição, as causas de fato e de direito que ensejaram a confecção do procedimento.

Além do mais, e diferentemente do que a Recorrente leva a crer, o lançamento aqui discutido não foi efetuado com base em qualquer hipótese de arbitramento, já que, no caso, foi realizado, apenas, a partir da apuração das divergências entre os valores declarados na DIPJ referentes ao “Imposto de Renda a Pagar” e os valores que foram informados na DCTF e que, no caso, não foram recolhidos através de DARF, conforme se verifica da planilha abaixo:

MÊS	DIPJ – Ficha 14A	DCTF	DARF	DIPJ - DCTF
Mar/2012	18.160,58	0,00	0,00	18.160,58
Jun/2012	599.298,28	0,00	0,00	599.298,28

Set/2012	13.909,16	0,00	0,00	13.909,16
Dez/2012	24.216,45	0,00	0,00	24.216,45
TOTAL	655.584,47	0,00	0,00	655.584,47

A propósito, destaque-se que, ao julgar a Impugnação, a 5ª Turma da DRJ/REC já havia concluído por rejeitar as nulidades do Auto de Infração pelas mesmas razões e fundamentos que, aqui, foram expostos, conforme se observa das passagens transcritas abaixo:

“Voto

[...]

21. No presente caso, não obstante as alegações da defendente, temos que a motivação do ato fiscalizatório foi a divergência entre os valores a pagar do IRPJ declarados em DIPJ AC 2012 e os valores declarados em DCTF e não recolhidos em DARF. O procedimento fiscal realizado foi o de revisão interna de declarações, também conhecido como ‘malha fiscal’, conforme constante do Termo de Início de Ação Fiscal e Termo de Intimação (fls. 043, 048, 051, 053, 056/057, 059/060 e 098/099,), onde resta clara a motivação do ato (...).

[...]

23. Pela resposta acima, percebe-se claramente que a impugnante entendeu perfeitamente o teor da intimação, tendo constatado que informou a DCTF sem valores devidos para o IRPJ e que os valores a pagar da DIPJ deveriam ter sido confessados na DCTF, tanto que solicitou autorização para proceder à retificação. Porém, na própria intimação a autoridade fiscal alerta para a perda da espontaneidade após o início do procedimento fiscalizatório, devendo qualquer crédito tributário ser constituído de ofício com a correspondente multa de ofício. Assim, restou clara a motivação para a não concessão de autorização para a retificação da DCTF (fls 123).

24. Trata-se, pois, de lançamento decorrente de procedimento fiscal onde se constataram valores de IRPJ a pagar apurados a partir da DIPJ AC 2012, cujos valores não foram constituídos integralmente via Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

25. Logo, afigura-se legítima a conduta fiscal que efetuou os lançamentos tendo por base as informações constantes da DIPJ transmitida pela Interessada. Repise-se que a mesma não apresentou as respectivas DCTF, ou apresentou com valores zerados ou a menor, para que fossem constituídos, de forma espontânea, os créditos tributários correspondentes aos valores de IRPJ apurados.

[...]

31. Aduz a defendente que o levantamento fiscal foi precário, já que a autoridade fiscal deveria ter requisitado esclarecimentos e documentos adicionais. Ora, diante das informações prestadas na DIPJ e na DCTF e da não contestação das mesmas em resposta à intimação, já dispunha a fiscalização de elementos suficientes para proceder ao AI. Frise-se que o lançamento tributário foi exatamente no montante declarado pelo próprio contribuinte como IRPJ a pagar em sua DIPJ. Diferente do que relata a impugnante, não se trata de hipótese de arbitramento, mas tão somente de constituição de ofício do crédito tributário informado em DIPJ, uma vez que esta deixou de ser confissão de dívida, cabendo esse papel à DCTF. Assim, não há que se falar em precariedade nem tampouco em falta de entendimento das importâncias apuradas na ação fiscal.

[...]

38. A despeito das alegações do impugnante, constata-se que a ação fiscal foi conduzida por servidor competente, o auto de infração foi devidamente motivado e foi concedido ao sujeito passivo o prazo legal para a formulação de impugnação. O AI (fls. 125/138) e o Termo de Verificação Fiscal (fls. 121/124) emitidos pela autoridade lançadora (com ciência dada ao sujeito passivo) ainda contêm clara descrição do fato gerador da obrigação, da matéria tributável, do montante do tributo devido, da identificação do sujeito passivo e da penalidade aplicável; assim, não houve nenhum prejuízo para os direitos de defesa e do contraditório do recorrente, que puderam ser exercidos na forma e no prazo legal.

39. Em outras palavras, o Fisco motivou o ato de lançamento e descreveu os elementos comprobatórios da ocorrência dos fatos jurídicos, assim como das circunstâncias em que foram verificados, respaldando, por conseguinte, o nascimento da relação jurídica por meio de suporte na linguagem das provas.

40. Resta claro, portanto, que o direito ao contraditório e à ampla defesa foi efetivamente garantido ao sujeito passivo. Logo, correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

41. Além disso, os termos lavrados pela autoridade fiscal e o auto de infração descrevem com pormenores as circunstâncias que ensejaram o lançamento, constando, claramente, a descrição dos fatos, a disposição legal infringida e a penalidade aplicada, além da definição do fato gerador da obrigação tributária. Assim, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa nem tampouco de violação ao devido processo legal”.

Portanto, pode-se dizer, com plena convicção, e ao contrário do que a Recorrente alega, que o procedimento fiscal instaurado através do Termo de Início de Ação Fiscal – TIAF, de 31/03/2015, não foi precário, bem como que os motivos e a motivação da autuação foram indicados corretamente em observância estrita à Lei e, também, foram expostos de forma adequada, clara e um tanto precisa, do que se conclui, então, que não houve, no final, qualquer cerceamento ao direito de defesa da contribuinte, nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972.

Por essas razões, entendo por rejeitar as preliminares de nulidades do Auto de infração tais quais formuladas.

4. Da Análise das Alegações de Mérito

Em suas alegações de mérito, a Recorrente alega, em síntese, (i) a indevida presunção para realizar o arbitramento, (ii) a impossibilidade de aplicação de multa isolada e, por fim, (iii) a natureza confiscatória da penalidade aplicada.

Quanto às alegações da indevida presunção para realizar o arbitramento, a Recorrente dispõe, em síntese, que o Acórdão recorrido deve ser reformado, já que é impossível compreender os motivos pelos quais a Autoridade fiscal chegou ao valor devido pela empresa, sendo que, para tanto, a Autoridade tem de demonstrar por qual forma e quais são os meios que foram utilizados para chegar ao valor supostamente devido, o que não ocorreu no caso, posto que a Fiscalização não demonstrou, em nenhum momento, qual foi o real motivo do arbitramento do lançamento, daí que, diante do cerceamento ao direito de defesa, o Auto de Infração deve ser declarado nulo.

Na verdade, note-se que as respectivas alegações as quais, a rigor, foram formuladas no tópico *II.2.1 – A Indevida Presunção para realizar o arbitramento – Lançamento*

de Ofício (e-fls. 252/253) confundem-se com as alegações preliminares de nulidade do Auto de infração que restaram formuladas, especificamente, no tópico *II.1.6 – O Indevido Arbitramento – Art. 148 - Lançamento de Ofício* (e-fls. 245/247), que, no caso, já foram apreciadas oportunamente.

Por isso mesmo, tem-se que, no mérito, deve-se examinar, apenas, as alegações relativas à *Impossibilidade de aplicação da Multa Isolada – Bis in Idem* e as questões acerca da *natureza confiscatória da penalidade*, as quais serão examinadas conjuntamente.

4.1. Da Análise das Alegações relativas à Impossibilidade de aplicação da Multa Isolada – Bis in Idem e acerca da Penalidade Confiscatória

A Recorrente aduz, em síntese que a Autoridade fiscal aplicou, concomitantemente, a multa de ofício e a multa de mora e, assim, restou penalizada duas vezes em razão da mesma realidade fática, o que acabou configurando a ocorrência de *bis in idem*, que, a rigor, é inadmissível, sem contar que, se a multa por falta de pagamento do tributo é superior à multa de mora, a multa de ofício absorve aquela, de sorte que a aplicação da multa em duplicidade possui natureza confiscatória e viola o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.

Além disso, a ÁGUA PAULISTA alega, ainda, que a penalidade aplicada no caso concreto ofende, flagrantemente, o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, já que não existem justificativas razoáveis e justas para garantir a sua validade, bem assim que não há, no caso, a configuração de quaisquer circunstâncias agravantes.

Dito isto, é de se reconhecer, de plano, que o descumprimento da legislação tributária ensejará a aplicação da respectiva sanção independentemente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. É nesses termos que o 136 do Código Tributário Nacional estipula. *In verbis*:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

As sanções aplicadas em decorrência da prática de ilícitos tributários apresentam, por assim dizer, a dupla função de (i) inibir as condutas de infratores em potencial que visam suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, intimidando-os – eis, aí, a chamada prevenção geral –, e, também, de (ii) punir os infratores que, efetivamente, deixaram de adotar determinada conduta prevista na legislação, fazendo com que eles não reincidam na infração – aqui, diz-se que a prevenção é especial, de modo que, no final, as sanções são estabelecidas para estimular o cumprimento das obrigações tributárias e evitar, assim, a prática das respectivas infrações.

De acordo com os ensinamentos de Luciano Amaro¹¹,

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras

¹¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.”

Observe-se que, no caso concreto, a Autoridade aplicou, apenas, a multa de ofício de 75% em decorrência da falta ou insuficiência de declaração e do recolhimento do IRPJ, haja vista que constatou a existência de divergências entre os valores declarados na DIPJ referentes ao “Imposto de Renda a Pagar” e os valores que foram informados na DCTF e que, no caso, não foram recolhidos através de DARF, sendo que, ao intimar a contribuinte a justificar a razão da insuficiência de declaração/recolhimento dos valores do “Imposto de Renda a Pagar” em DCTF /DARF, a empresa respondeu, em síntese, que *havia ocorrido um erro quando do preenchimento da DCTF e, para tanto, solicitou, à Autoridade, autorização para realizar as retificações devidas para sanar as divergências apontadas em relação à DIPJ.*

Tendo em vista que a contribuinte não recolheu o total do débito do IRPJ referente ao ano-calendário de 2012 e não informou o total em DCTF, a Autoridade lavrou o Auto de Infração e acabou exigindo os valores que foram objeto da falta ou insuficiência de declaração e/ou do pagamento do imposto e, além disso, por estar vinculada à Lei, aplicou a multa de ofício de 75% prevista no artigo 44, inciso I da Lei nº 94.30/1996, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;”

Portanto, e diferentemente do que a Recorrente sustenta, a Autoridade não aplicou, concomitantemente, a multa de ofício e a multa de mora a qual, a rigor, tem fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, mas, sim, apenas a multa de ofício de 75% prevista no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996, conforme se verifica do Demonstrativo de Multa e Juros de Mora que é parte integrante do Auto de Infração (e-fls. 134/135).

De fato, é de se reconhecer que, por determinação do artigo 61, § 3º da referida Lei nº 9.430/1996, devem incidir juros de mora calculado com base na Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Mas, a incidência do juros de mora que, no caso, tem fundamento legal no referido artigo 61, § 3º da Lei nº 9.430/1996, não se confunde com a aplicação da multa de mora que, por sua vez, está prevista no mesmo artigo 61, *caput* da referida Lei, o que significa dizer, pois, que não houve, no caso, *bis in idem*.

A título de esclarecimentos, veja-se que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, haja vista que tanto o crédito quanto a penalidade constituem a obrigação tributação, a qual, aliás, tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. E, aí, ao tratar do crédito, o artigo 161 do Código Tributário Nacional estabelece

que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis. *In verbis*:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

SEÇÃO II - Pagamento

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Pelo que pode observar, verificado o inadimplemento do tributo será cabível a incidência dos juros de mora sobre o principal, desde a data do vencimento da obrigação até a data da lavratura do auto de infração, bem como a aplicação de multa punitiva, que, a propósito, passam a integrar o crédito fiscal consolidado, que é o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco.

Não se pode olvidar que os juros moratórios representam, efetivamente, o preço do direito, isto é, o valor que o detentor da moeda (contribuinte) paga ao seu legítimo proprietário (Fisco) pela posse temporária do numerário que, aliás, desde o vencimento da obrigação já é de sua titularidade.

Com efeito, e a partir da data de vencimento especificado no Auto de Infração para o pagamento espontâneo, o sujeito passivo passa a figurar como potencial devedor do montante consolidado objeto do lançamento tributário. Os juros, portanto, são devidos para compensar a demora do sujeito em relação ao pagamento do crédito tributário consolidado, de sorte que, se, ainda assim, há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário consolidado.

E tanto é que este Tribunal acabou entendendo por editar Súmula CARF nº 108 que dispõe que os juros moratórios serão calculados sobre a multa com base na Taxa Selic:

“Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante,** conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).”

De resto, destaque-se que a linha defesa sustentada pela ÁGUA PAULISTA no sentido de que ofende, flagrantemente, o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal reivindicaria, aqui, a realização de um juízo de inconstitucionalidade ou ilegalidade da própria norma prevista no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996, o que, como sabido, é vedado no âmbito do Processo Administrativo Fiscal.

É que, se é certo que, quando da lavratura do Auto de Infração, a Autoridade fiscal está obrigada a, dentre outros, aplicar a penalidade cabível prevista na legislação vigente,

nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, também é certo que o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72 determina que, no âmbito do processo administrativo fiscal, os órgãos de julgamento não podem afastar ou deixar de observar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. É ver-se:

“Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Em consonância com o que determina o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, registre-se que o artigo 98 do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, prescreve que *“Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto”*.

A Súmula CARF nº 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF nº 2

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

Tendo em vista que não cabe a este Tribunal Administrativo se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de tratados, acordos internacionais, leis ou decretos, é de se concluir que as alegações de que a multa de 75% é desproporcional e desarrazoada e, portanto, inconstitucional por violação ao artigo 150, inciso IV da Constituição Federal não podem ser aqui acolhidas, haja vista que esses tipos de alegações reivindicariam a análise da suposta inconstitucionalidade da própria norma tributária prevista no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96.

Por essas razões, entendo por não acolher as alegações meritórias no sentido de que houve *bis in idem* e de que a multa aplicada ofende o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.

5. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, entendo por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega