



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

Processo nº 19515.720120/2011-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.976 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de abril de 2016
Matéria IRPJ e OUTROS - arbitramento
Recorrente MULTICIRCUITOS TECNOLOGIA EM CIRCUITOS IMPRESSOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

ARBITRAMENTO DO LUCRO. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO. LIVRO CAIXA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL COMPLETA. FALTA DE APRESENTAÇÃO.

Correto o procedimento do Fisco ao arbitrar o lucro de contribuinte, optante pelo lucro presumido, que deixa de apresentar a escrituração contábil completa ou, alternativamente, o Livro Caixa.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. RECEITA BRUTA CONHECIDA.

Quando conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados para o lucro presumido, acrescidos de vinte por cento. Não se cogita, nessa hipótese, do emprego dos critérios reservados para quando a receita bruta é desconhecida.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. SÚMULA CARF Nº 14.

Consubstancia-se o “evidente intuito de fraude” a que se refere a Súmula CARF nº 14 na situação em que o contribuinte declara receitas em montante doze vezes inferior àquelas apuradas mediante prova direta; escritura, no Livro Registro de Saídas, notas fiscais com valores divididos por dez vezes, cem vezes e até mil vezes; além de escriturar como “canceladas” notas fiscais que comprovadamente não o foram. Correta a aplicação da multa qualificada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2008

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária

decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira, Paulo Jakson da Silva Lucas, José Eduardo Dornelas Souza, Flávio Franco Corrêa, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

MULTICIRCUITOS TECNOLOGIA EM CIRCUITOS IMPRESSOS LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 14-48.379, de 29/01/2014, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito.

Contra a empresa epigrafada foram lavrados os autos de infração de fls. 4.484/4.531, que se prestaram a exigir o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – **IRPJ** e respectivos consectários legais, como também a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL**, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – **Cofins**, a Contribuição para o PIS/Pasep – **PIS**, e o Imposto sobre Produtos Industrializados – **IPI**, relativos a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2007, em razão da constatação de omissão de receitas apuradas em procedimento de “circularização” de clientes.

O crédito tributário exigido neste processo está composto dos seguintes montantes:

[...]

O enquadramento legal para o lançamento dos tributos deu-se como a seguir demonstrado:

[...]

Os juros de mora foram lançados com fundamento no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96 e as multas de ofício, à razão de 225% do valor dos respectivos tributos, foram lançadas com fundamento no que dispõe o art. 44, da Lei nº 9.430/96 e alterações posteriores, conforme a seguir relatado.

O procedimento de fiscalização e as conclusões dele decorrentes foram relatadas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 4.467/4.480.

Segundo o relato da autoridade fiscal, o procedimento de fiscalização iniciou-se em 12/11/2009, quando a fiscalizada foi intimada a apresentar seus livros fiscais e contábeis, assim como as “Guias de Informação e Apuração do ICMS - GIAs, apresentadas à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo”.

Não tendo sido atendido o requisitado, mesmo após ter sido concedido dilação de prazo e terem sido feitas outras reintimações, em 02/03/2010 foi lavrado Termo de Constatação e Intimação Fiscal, novamente intimando a empresa a apresentar a documentação requisitada, em relação ao qual a fiscalizada manifestou-se nos seguintes termos:

Pelo presente, informamos Vsa que não localizamos parte dos documentos solicitados os quais foram extraviados desde a última fiscalização do ICMS, conforme Vsa pode testemunhar em anexo.

Os livros de registro de saídas e entradas, apuração do ICMS haviam sido utilizados pela fiscalização estadual, os quais acreditávamos que estivessem com tal agente fiscal.

Para nossa surpresa ele alega que nos devolveu, o que não foi confirmado por nosso contador.

Desta forma, estamos reconstituindo os livros, mês a mês..referente ao exercício 2007. (sic)

Em face dessa informação, a autoridade fiscal oficiou a Secretaria da Fazenda Estadual, solicitando as GIAs, que foram, então, encaminhadas à fiscalização federal. E apenas em 07/05/2010 a fiscalizada “forneceu o Livro de Registro de Saídas e o Livro de Apuração do ICMS, ambos relativos ao ano-calendário de 2007”.

Relata a autoridade fiscal, outrossim, que :

Em 23/09/2010, a empresa foi, novamente, intimada a apresentar o Livro Caixa do ano-calendário de 2007, ou o Livro Diário do mesmo período, caso optasse pela escrituração do mesmo, bem como, o arquivo digital do Livro de Registro de Saídas, que ainda não tinha sido apresentado.

Neste Termo Fiscal (de nº 23), o contribuinte foi advertido de que a não apresentação à autoridade tributária dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal ou do Livro Caixa, seria a empresa enquadrada no inciso III do artigo 530

do RIR/99. Como consequência, o IRPJ devido trimestralmente seria determinado com base nos critérios do lucro arbitrado e, de acordo com o artigo 532 do RIR/99, a base de cálculo seria acrescida em vinte por cento.

De posse das informações obtidas dos registros de saídas apresentados pela fiscalizada, a auditoria selecionou 52 de seus clientes (relacionados no TVF), para fins de realização de procedimento de “circularização”.

Em resposta ao “Termo Fiscal nº 28”, por meio do qual a fiscalizada fora novamente intimada a apresentar o Livro-Caixa, de Apuração do IPI e Registro de Entradas, assim como cópias de todas as notas fiscais de entrada que foram escrituradas, a intimada limitou-se a apresentar os dois últimos livros citados, não encadernados (“possivelmente uma re-emissão dos mesmos”), justificando a falta de atendimento aos demais requisitos porque os teria perdido em uma enchente.

Por fim, quanto ao procedimento de auditoria realizado, relata a autoridade fiscal que a fiscalizada fora intimada, por meio do “Termo Fiscal nº 29”, a se manifestar sobre os resultados obtidos no procedimento de “circularização” de seus clientes, conforme planilhas a ele anexadas, que relacionaram as informações das notas fiscais por eles enviadas à fiscalização federal. Segundo assevera a autoridade, “o contribuinte permaneceu silente”.

Em razão da não apresentação dos livros contábeis (especialmente o Livro-Caixa), a apuração do lucro procedeu-se por meio de arbitramento, nos termos dispostos no art. 530, inc. III, do RIR/99. Assim sendo, conforme demonstrado no TVF, sobre os valores declarados em DIPJ/DCTF, procedeu-se o lançamento das diferenças de IRPJ e CSLL, em razão da majoração do percentual do lucro presumido (opção da fiscalizada) em 20%, inclusive sobre as receitas declaradas de prestação de serviços.

A auditoria passou, então, a analisar as informações obtidas (GIAs, Livros e notas fiscais dos clientes) acerca do efetivo faturamento da contribuinte, correspondente a receitas de vendas de mercadorias, sendo que as receitas de serviços informadas na DIPJ foram confirmadas pela fiscalização. Dessa análise, a autoridade fiscal manifestou-se nos seguintes termos:

Para efeitos de comparação com o faturamento declarado pela empresa (DIPJ, DACTON e DCTF), utilizamos os valores apurados na circularização junto aos clientes do epígráfico. Isto porque obtivemos nesta circularização as Notas Fiscais de Venda de emissão do epígráfico. Com as mesmas, apuramos o real faturamento que a empresa auferiu no ano-calendário de 2007, sendo que este faturamento é muito superior ao que o contribuinte informou em sua DIPJ, nos seus livros fiscais e nas GIA's apresentadas à Secretaria da Fazenda.

Constatou a autoridade que mesmo as informações prestadas nas GIAs não correspondiam àquelas registradas no livros fiscais (inclusive de apuração do ICMS). Constatou, ademais, que todas as notas fiscais obtidas dos clientes encontravam-se devidamente registradas no Livro Registro de Saídas, entretanto, “quanto aos valores contábeis e aos valores de IPI, a empresa, por diversas vezes, escriturou esses valores divididos por dez vezes, cem vezes e até por mil vezes em alguns casos”.

Ainda, quanto ao registro das notas fiscais no Livro Registro de Saídas, a auditoria observou que a contribuinte havia registrado o cancelamento de várias notas fiscais de sua emissão, as quais, entretanto, “foram apresentadas pelos seus clientes. E várias delas estavam acompanhadas do conhecimento de transporte. Não bastasse isso, essas notas *canceladas* continham ainda o selo da SEFAZ/AM, com informação do valor da nota fiscal, seu número, posto fiscal por onde passaram, as mercadorias e destinatário”. Em relação a essas notas fiscais canceladas, o trabalho de auditoria fiscal constatou que a maior parte delas “tinha como destinatário a empresa Procomp Amazônia Industrial Eletrônica Ltda, CNPJ 84.107.697/0001-94 (MPF-D nº 0819000-2010-04018-7)”.

O Quadro 2, integrante do TVF (fls. 4.474/4.475), demonstra, então, a apuração da receita omitida, obtida a partir das informações das notas fiscais enviadas à fiscalização federal por seus clientes (descontados os valores informados na DIPJ). O montante anual da receita omitida aproximou-se da cifra dos R\$ 18,5 milhões, o qual foi objeto da apuração dos tributos lançados.

Quanto ao lançamento do IPI, a auditoria considerou os débitos do tributo destacados nos documentos fiscais obtidos no procedimento de “circularização”, conforme demonstrado no Quadro 5 do TVF (fl. 4.477), descontando os saldos devedores declarados em DCTFs. Quanto aos créditos do imposto, oportuno transcrever a manifestação da autoridade fiscal:

Ressaltamos que a empresa foi intimada, por meio do Termo Fiscal nº 28, a apresentar as Notas Fiscais de Entrada. O objetivo desta intimação era a apuração dos créditos de IPI que, porventura, a empresa faria juz. Em resposta a esta intimação, a empresa informou que as Notas Fiscais de Entrada tinham sido perdidas em enchente, limitando-se, apenas, a apresentar relatórios destas Notas Fiscais, que apresentava divergências com aquelas constantes no Livro de Registro de Entradas.

Obviamente, esta fiscalização não poderia considerar os valores de IPI informados pela empresa como crédito de IPI nos seus Livros RAIPI e Registro de Entradas, visto que tais valores estavam desacompanhados de documentário fiscal comprobatório do crédito.

Podemos observar, também, que o contribuinte não respeitou nem a sua escrituração fiscal.

No Livro de Registro de Saídas, encontramos valores de IPI, na maioria os períodos, superiores aos escriturados no RAIPI.

Quanto à multa de ofício considerada nos lançamentos, a autoridade fiscal decidiu pela aplicação do percentual exasperado “(à exceção do recálculo da base de cálculo de IRPJ informada na DIPJ)”, conforme justificativas esposadas no TVF (fls. 4.478/4.479), que a levaram a concluir que “há fortes indícios de que a empresa objetivou não recolher os tributos a que estava sujeita”. O percentual qualificado foi ainda majorado em 50%, “face ao não atendimento pelo sujeito passivo às solicitações desta fiscalização, nos prazos estipulados nas intimações lavradas, nos termos do § 2º e incisos, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96”.

[...]

O sujeito passivo foi cientificado das autuações, assim como TVF, por meio de correspondência enviada pelos Correios, com Aviso de Recebimento, recebida em 13/05/2011 (fl. 4.534), tendo protocolado sua impugnação aos lançamentos em 13/06/2011 (uma segunda-feira), conforme peça de fls. 4.538/4.555 (e anexos), firmada pelo sócio administrador (fls. 4.557 e seguintes), por meio da qual apresentou, em síntese, os seguintes protestos:

a) “a adoção do regime de tributação pelo Lucro Arbitrado na apuração do IRPJ e da CSLL representou em uma **exigência acrescida de 20,00%** do valor que seria devido, se observado o regime de tributação a que estava sujeito o contribuinte - Lucro Presumido, como determina o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) em seu artigo 288”;

b) “o IPI exigido nos Autos refere-se ao tributo lançado nas notas fiscais de saídas sem a redução do valor dos créditos destacados nas notas de entradas, registrados nos livros de Entradas e de apuração do IPI. Em outras palavras, o Sr. Auditor considerou, na apuração do IRPJ, a margem de lucro **9,60%** das vendas do período, sendo que na apuração do IPI considerou a margem aplicada de **100,00%**, ou seja, **não** considerou o princípio da não cumulatividade do tributo (Art. 163 do RIPI /2002)”. Ademais, “além da desconsideração dos créditos registrados nas compras, também desconsiderou os recolhimentos do IPI realizados no mesmo período!”;

c) é inconstitucional o alargamento da base de cálculo de PIS e Cofins, como já decidiu o STF no julgamento do RE nº 346.084/PR. E, quanto à inclusão do ICMS na referida base de cálculo, “embora o Judiciário tenha se orientado pela legalidade de sua inclusão (súmulas 68 e 94 do Superior Tribunal de Justiça), a Suprema Corte vem se posicionando pela sua inconstitucionalidade”, conforme voto do Ministro Marco Aurélio (transcrito);

d) “a exigência fiscal apresenta a aplicação de diversas penalidades para as mesmas infrações, implicando em **duplicidade da pena**, o que caracteriza o excesso praticado na busca do Crédito Tributário:

- Acréscimo de 20;00% no valor do IRPJ e CSLL;
- Desconsideração dos Créditos de IPI nas compras;
- Desconsideração dos Pagamentos do IPI;
- Agravamento da Multa de Ofício em 50,00%;
- Qualificação da Multa de Ofício em 100,00%;

e) “o agravamento da multa de ofício nos casos de Arbitramento do Lucro pela falta de apresentação do Livro Caixa, como neste processo, está em total descompasso com a jurisprudência pacífica do CARF” (citações);

f) “a multa fixada em **225%** é excessiva e desproporcional”, o que lhe imprime um caráter confiscatório, como ensina a melhor doutrina e a jurisprudência judicial (citações);

g) o art. 59 da Lei nº 8.383/91 trata da multa mora, no montante máximo de 20% do valor do tributo não pagos até a data de vencimento. Nesse sentido, a teor do que prescrevem os artigos 106 e 112 do CTN, há que se aplicar a penalidade mais benéfica ao infrator.

A impugnante concluiu seus termos requerendo:

I) seja decretada a NULIDADE OU, PELA EVENTUALIDADE, A IMPROCEDÊNCIA OU INSUBSISTÊNCIA do Auto de Infração e Imposição de Multa ora combatido, consoante as razões expostas;

II) Caso assim não se entenda, QUE SE PROMOVA A COMPETENTE RECAPITULAÇÃO DO DISPOSITIVO INFRACIONAL, PARA QUE SEJA REDUZIDO O PERCENTUAL DA MULTA APLICADA PARA NÍVEIS ACEITOS PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES, QUAL SEJA, 30% DO VALOR ORIGINAL DO TRIBUTO;

III) Provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidas, em especial a juntada de documentos, além daquelas que se fizerem necessárias, ao livre convencimento deste D. Julgador.

Anexou ao recurso os seguintes “documentos”:

DOC.02 - Créditos Básicos do IPI escriturados nos Livros Fiscais;

DOC.03 - Notas Fiscais de Entradas Escrituradas e não Escrituradas;

Tendo em vista os créditos pleiteados em sede de recurso, o processo foi encaminhado em diligência à DRF para que a autoridade autuante se manifestasse acerca do montante de tais créditos a serem considerados para dedução do IPI lançado de ofício, assegurando-se que estes já não tenham sido utilizados, ou não voltem a ser utilizados na escrita fiscal da contribuinte.

A 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 14-48.379, de 29/01/2014 (fls. 5155/5171), considerou parcialmente procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

LUCRO ARBITRADO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL. LIVRO CAIXA.

A ausência de escrituração regular dos livros comerciais e fiscais ou do livro Caixa, por empresa autorizada a optar pelo lucro presumido, autoriza o arbitramento do lucro.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Aplica-se a multa de ofício de 150% nos casos em que ficar configurado o intuito de fraudar o fisco.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

Mantém-se a multa de ofício agravada, quando se encontram materializados nos autos os pressupostos previstos na legislação tributária para sua majoração.

MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, cujo percentual é fixado em lei.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2007

PIS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

Reputa-se correto o lançamento relativo à contribuição para o PIS quando inexiste qualquer vínculo entre os feitos fiscais e a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo de tal contribuição.

PIS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO ICMS.

Nos termos da legislação pertinente, o ICMS integra a base de cálculo da contribuição ao PIS, não havendo previsão legal para sua exclusão.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2007

COFINS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

Reputa-se correto o lançamento relativo à Cofins quando inexiste qualquer vínculo entre os feitos fiscais e a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo de tal contribuição.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO ICMS.

Nos termos da legislação pertinente, o ICMS integra a base de cálculo da COFINS, não havendo previsão legal para sua exclusão.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2007

FALTA DE LANÇAMENTO. VALORES DESTACADOS EM NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. CIRCULARIZAÇÃO DE CLIENTES.

Procede a exigência do imposto destacado em notas fiscais de saídas emitidas pelo sujeito passivo, obtidas em procedimento de “circularização” de seus clientes, que não integraram a escrita fiscal.

APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. CRÉDITOS ALEGADOS NA IMPUGNAÇÃO.

Nos casos de apuração de créditos para dedução do imposto lançado de ofício, em auto de infração, serão considerados, também, como escriturados, os créditos a que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação.

Por relevante, esclareço que o provimento parcial se deveu ao reconhecimento do direito da contribuinte ao abatimento, do IPI exigido de ofício, dos créditos desse imposto destacados nos documentos fiscais de entrada, conforme comprovados em diligência determinada pela Autoridade Julgadora de primeira instância. No mais, os lançamentos foram mantidos em sua totalidade.

Ciente da decisão de primeira instância em 28/04/2014, conforme Aviso de Recebimento à fl. 5186, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 22/05/2014 conforme carimbo de recepção à folha 5188.

No recurso interposto (fls. 5189/5219), após historiar os fatos, sob sua ótica, a recorrente tece considerações preliminares sobre “a ação fiscalizadora” e sobre “o lançamento tributário”. Enfatiza a obrigação da administração pública de agir em conformidade com os dispositivos legais, relembra os princípios informadores do processo administrativo tributário (arts. 1º e 2º da Lei nº 9.784/1999) e conclui:

Vê-se claramente que os requisitos mínimos, essenciais à constituição do crédito tributário, não foram observados na lavratura da peça punitiva, principalmente quanto à adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza e segurança na constituição do crédito tributário.

Ora, o administrado tem o direito de ser punido nos exatos termos da lei e não em mero convencimento do Agente Fiscalizador. Para isso, é dever do Agente Fiscalizador investigar os fatos e só após estiver munido de fatos que se amoldam rigorosamente à descrição legal do tributo, é que se deverá constituir o crédito tributário.

No mérito, a interessada traz os argumentos abaixo sintetizados:

Sob o título “*Da metodologia do arbitramento admitida em lei*”, a recorrente discorre sobre o lançamento como atividade administrativa plenamente vinculada (art. 142 do CTN) e lembra que o arbitramento deve ser meio excepcional para a constituição de créditos tributários. Traz à colação os arts. 47 e 51 da Lei nº 8.981/1995, que tratam, respectivamente, das hipóteses de arbitramento e do procedimento para o arbitramento quando não conhecida a receita bruta. Sustenta que, na inobservância de tais dispositivos, o lançamento tributário será ilegal e, portanto, nulo de pleno direito. Colaciona doutrina e jurisprudência administrativa e judicial em favor de sua tese.

Sob o título “*Os autos de infração (IRPJ/CSLL/COFINS/PIS)*”, a recorrente reitera que o arbitramento é sempre medida excepcional e afirma que sempre se deve preferir as provas diretas às indiretas. Combate o procedimento da fiscalização, a qual teria descartado “*inteiramente a contabilidade fiscal da Autuada, quando esta entregou parte dos documentos solicitados*” e, além disso, não teria respeitado as regras do art. 51 da Lei nº 8.981/1995. A interessada afirma que o lançamento se basearia apenas nas Guias de Informação e Apuração (GIA) fornecidas à administração tributária estadual. Os valores ali consignados, por sua ótica, deveriam influenciar tão somente a apuração do ICMS, e não a de tributos federais. Ao partir precocemente para o arbitramento, o Fisco teria desrespeitado preceitos legais e constitucionais, a saber: legalidade, tipicidade cerrada, repartição das competências tributárias e verdade material. Também aqui, colaciona jurisprudência administrativa que entende suportar sua tese. Ao final deste tópico, entende não restar dúvidas quanto à ilegalidade dos autos de infração, visto que “*os critérios legais vinculantes da fiscalização para o arbitramento não foram utilizados*”.

A seguir, a recorrente combate a multa de ofício de 225% aplicada ao lançamento. A interessada se reporta ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal em vigor, o qual proíbe utilizar tributo com efeito de confisco, e discorre extensamente sobre essa vedação constitucional, apoiada em jurisprudência do Poder Judiciário. Ainda sobre as multas, a contribuinte sustenta que “*em momento algum ficou comprovado pelo I. Auditor Fiscal a existência de fraude por parte da Impugnante a ensejar a aplicação de uma multa tão elevada*”. Invoca as súmulas CARF nº 14 e 25.

Finalmente, a recorrente aduz razões contrárias à incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

De plano, cumpre observar a inexistência de litígio ou de pontos de discordância específicos, nos tópicos do recurso intitulados “*a ação fiscalizadora*”, “*o lançamento tributário*” e “*Da metodologia do arbitramento admitida em lei*”. A interessada

não aponta objetivamente quais pontos do acórdão recorrido ou do lançamento deseja ver invalidados ou modificados, devendo-se entender que estes tópicos servem como suporte teórico/doutrinário para os questionamentos trazidos na sequência da peça recursal.

No entanto, ao examinar os argumentos que se seguem, de se constatar que não guardam relação com os fatos descritos e comprovados nos autos. Senão vejamos:

- A recorrente reclama contra o uso de provas indiretas e afirma serem sempre preferíveis as provas diretas. Afirma, ainda, que o lançamento se teria baseado apenas nas GIAs, fornecidas à administração tributária estadual.

Não lhe assiste razão. No Termo de Verificação Fiscal está claro que, apesar de ter tido acesso às GIAs, o valor considerado para fins de determinação do faturamento da empresa foi obtido mediante procedimento denominado “circularização”, no qual os clientes da fiscalizada foram intimados a apresentar cópias das notas fiscais emitidas pela fiscalizada, representativas de vendas. Trata-se, pois, de provas diretas das vendas, notas fiscais de emissão da própria interessada, cujos valores não foram integralmente oferecidos à tributação. O seguinte excerto do TVF (fl. 4473) não deixa dúvidas:

Para efeitos de comparação com o faturamento declarado pela empresa (DIPJ, DACON e DCTF), utilizamos os valores apurados na circularização junto aos clientes do epigrafado. Isto porque obtivemos nesta circularização as Notas Fiscais de Venda de emissão do epigrafado. Com as mesmas, apuramos o real faturamento que a empresa auferiu no ano-calendário de 2007, sendo que este faturamento é muito superior ao que o contribuinte informou em sua DIPJ, nos seus livros fiscais e nas GIA's apresentadas à Secretaria da Fazenda.

A receita omitida, apurada mediante confronto das notas fiscais emitidas (circularização) com a receita declarada, se acha demonstrada no Quadro 2 (fls. 4474/4475).

- A recorrente afirma que o Fisco não teria respeitado as regras do art. 51 da Lei nº 8.981/1995 e que, com isto, o lançamento seria nulo.

De fato, o Fisco não lançou mão das regras de arbitramento do art. 51 da lei nº 8.981/1995¹. Mas nisso não reside qualquer ilegalidade. Isso porque o referido dispositivo,

¹ Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;

II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;

IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

base legal do art. 535 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), trata da determinação do lucro arbitrado quando não conhecida a receita bruta, hipótese da qual não se cuida nos autos. Ao contrário, aqui a receita bruta é conhecida, apurada mediante circularização de clientes, conforme antes mencionado. E, nesse caso, o arbitramento é feito segundo determina o art. 532 do RIR/99, ou seja, aplicando sobre a receita bruta conhecida o percentual fixado para o lucro presumido, acrescido de 20%, tal qual fez a fiscalização.

- A recorrente afirma que o arbitramento é sempre medida excepcional e combate o procedimento da fiscalização, a qual teria descartado *“inteiramente a contabilidade fiscal da Autuada, quando esta entregou parte dos documentos solicitados”*

A recorrente parece não ter atentado para o fato de que, intimada e reintimada, deixou de apresentar o Livro Caixa ou, alternativamente, a escrituração contábil completa (livros Diário e Razão), sua obrigação legal. Diante disso, ao Fisco não restou alternativa senão o arbitramento, a teor do art. 530, inciso III, do RIR/99, *verbis*:

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 de que trata o parágrafo único do art. 527; (grifei)

Não se trata, pois, de *“descartar inteiramente a contabilidade fiscal da autuada”*, visto que a contabilidade sequer chegou a ser apresentada à Fiscalização, nem ao menos o livro Caixa. Quanto aos livros fiscais, sua apresentação não ilide a obrigatoriedade do arbitramento, na hipótese, cabendo ainda ressaltar as numerosas incongruências e irregularidades em sua escrituração, destacadas no Termo de Verificação Fiscal.

- A recorrente reclama do suposto desrespeito a preceitos legais e constitucionais, a saber: legalidade, tipicidade cerrada, repartição das competências tributárias e verdade material.

Pelas considerações anteriores, já se demonstrou que o lançamento se pautou pela estrita legalidade, baseado em provas diretas das receitas omitidas, descabendo falar em *“suposições do fiscal”* ou da exigência de valores não previstos em lei. Quanto à repartição das receitas tributárias, não se compreende de que modo os lançamentos aqui analisados poderiam tê-las desrespeitado. Sobre a verdade material, ao contrário do que afirma a recorrente, o que se

§ 1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade.

§ 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período-base anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado.

§ 3º Para cálculo da atualização monetária a que se referem os incisos deste artigo, serão adotados os índices utilizados para fins de correção monetária das demonstrações financeiras, tomando-se como termo inicial a data do encerramento do período-base utilizado, e, como termo final, o mês a que se referir o arbitramento.

observa é o extremo cuidado do Auditor-Fiscal em sua busca, a ponto mesmo de diligenciar junto a 52 fornecedores da então fiscalizada (fls. 4469/4470), do que resultou uma relação de notas fiscais de 88 folhas (fl. 4473), estando todas as cópias das notas fiscais acostadas aos autos.

Em conclusão, quanto ao principal, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

A seguir, a recorrente combate a multa de ofício de 225% aplicada ao lançamento. Em um primeiro momento, a interessada se reporta ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal em vigor, o qual proíbe utilizar tributo com efeito de confisco, e discorre extensamente sobre essa vedação constitucional.

Sobre esse argumento, trago à colação a Súmula CARF nº 02, de observância obrigatória pelos membros deste Colegiado, com o que me eximo de maiores comentários.

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

Aindas sobre as multas, a contribuinte sustenta que “em momento algum ficou comprovado pelo I. Auditor Fiscal a existência de fraude por parte da Impugnante a ensejar a aplicação de uma multa tão elevada”. Invoca as súmulas CARF nº 14 e 25.

A Súmula CARF nº 25 trata de omissões de receitas apuradas por presunção legal. Como visto, no caso concreto a prova das receitas omitidas é direta, as notas fiscais emitidas pela interessada, obtidas mediante circularização junto aos seus clientes. A súmula é, pois, inaplicável ao caso.

A Súmula CARF nº 14 traz o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

A meu ver, a comprovação do evidente intuito de fraude, exigida pela súmula (e pela lei), está patente nos autos.

Em primeiro lugar, do exame do Quadro 2 (fls. 4474/4475), sobressai a enorme desproporção entre as receitas de vendas de produtos, obtidas mediante circularização (R\$ 20.118.878,97) em face do total de receitas de vendas de produtos declaradas (R\$ 1.670.380,40). O faturamento real é mais de doze vezes superior ao declarado, isso distribuído ao longo de todo o ano, com o que já se afasta, de plano, tratar-se de mero equívoco.

Devem também ser levadas em conta as constatações do Fisco, registradas no Termo de Verificação Fiscal, sobre a escrituração, no Livro de Registro de Saídas, de notas fiscais de vendas com valores contábeis e valores de IPI divididos por dez vezes, por cem vezes e, até por mil vezes, além do registro como “canceladas” de notas fiscais que, comprovadamente, não o foram. O seguinte excerto é esclarecedor (fls. 4473/4474, grifos no original):

Para efeitos de comparação com o faturamento declarado pela empresa (DIPJ, DICON e DCTF), utilizamos os valores apurados na circularização junto aos clientes do epigrafado. Isto porque obtivemos nesta circularização as Notas Fiscais de Venda de emissão do epigrafado. Com as mesmas, apuramos o real faturamento que a empresa auferiu no ano-calendário de 2007, sendo que este faturamento é muito superior ao que o contribuinte informou em sua DIPJ, nos seus livros fiscais e nas GIA's apresentadas à Secretaria da Fazenda.

Não podemos deixar de relatar, também, que as informações prestadas à Fazenda do Estado de São Paulo não conferem com aquelas presentes no Livro de Apuração do ICMS, nem com o Livro de Registro de Saídas.

Cabe informar, ainda, que o contribuinte escriturou corretamente no Livro de Registro de Saídas a data de emissão, o código CFOP e o número das notas. Quanto aos valores contábeis e aos valores de IPI, **a empresa, por diversas vezes, escriturou esses valores divididos por dez vezes, cem vezes e até por mil vezes em alguns casos**

Para exemplificar, temos o caso da Nota Fiscal nº 5859, emitida em 23/08/2007, tendo como destinatário a empresa Intelbras SA Ind Telecom Eletr Brasileira, CNPJ 82.9010.000/0001-27 (MPF-D nº 0819000-2010-04017-9). **O valor total desta Nota Fiscal foi de R\$ 154.177,91, sendo que a fiscalizada escriturou no Livro de Registro de Saídas o valor de R\$ 154,11.**

Este tipo de procedimento resultou em uma drástica redução no faturamento declarado da empresa, com consequente redução dos valores de tributos a recolher.

Em outros casos, o contribuinte informou em seu Livro de Registro de Saídas que a nota fiscal tinha sido cancelada. Diversas notas tidas como canceladas pela empresa foram apresentadas pelos seus clientes. E várias delas estavam acompanhadas do conhecimento de transporte. Não bastasse isso, essas notas "canceladas" continham ainda o selo da SEFAZ/AM, com informação do valor da nota fiscal, seu número, posto fiscal por onde passaram, as mercadorias e destinatário.

Em suma, estas Notas Fiscais foram canceladas só no livro da empresa, já que a nota existia, alguém transportou as mercadorias relacionadas na nota e a autoridade fiscal do posto da Fazenda Amazonense conferiu as mercadorias que estavam entrando na Zona Franca de Manaus.

A maior parte das Notas Fiscais "canceladas" que, na verdade, não foram, tinha como destinatário a empresa Procomp Amazônia Industrial Eletrônica Ltda, CNPJ 84.107.697/0001-94 (MPF-D nº 0819000-2010-04018-7). Como exemplo deste caso, temos as Notas Fiscais de nºs 5928, 5936, 5937, 5938, 5971, 5972, dentre outras.

Novamente, o intuito era o de reduzir os valores de tributos a recolher.

Irretocável a conclusão do Auditor-Fiscal, com o que tenho por comprovado o intuito doloso de fraudar o Fisco, por parte do sujeito passivo.

Desde que a recorrente não se insurge especificamente contra o agravamento da multa (acréscimo de 50%), pela falta de atendimento às intimações. Deve ser negado provimento ao recurso, quanto ao aspecto “*multas*”.

Finalmente, cumpre apreciar a irresignação da recorrente quanto à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/1966 (CTN):

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

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.

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço **vênha para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o**

assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos **decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação da juros sobre a multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

Pelas mesmas razões, nego provimento, também quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto.

Em conclusão, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

Processo nº 19515.720120/2011-16
Acórdão n.º **1301-001.976**

S1-C3T1
Fl. 5.279

CÓPIA