



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

Processo nº 19647.000186/2006-23
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-000.976 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2012
Matéria IRPJ E OUTRO
Recorrente DPM DISTRIBUIDORA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

RECURSO DE OFÍCIO:

DECADÊNCIA DAS MULTAS ISOLADAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

No lançamento de ofício das multas isoladas o termo inicial para a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA.

Aplica-se ao ato administrativo de lançamento de ofício, não definitivamente julgado, lei superveniente que comine ao sujeito passivo penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da irregularidade, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional - CTN.

RECURSO VOLUNTÁRIO:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE.

Irregularidade formal em Mandado de procedimento Fiscal - MPF não tem o condão de retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória, prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, se verificados os pressupostos legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade de ato.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E COFINS.

Devem ser deduzidas das receitas omitidas, para fins de apuração da receita líquida, os tributos que comprovadamente incidiram sobre as vendas, no caso, o PIS e a COFINS objeto de lançamento no mesmo procedimento fiscal.

INÍCIO DE AÇÃO FISCAL. PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O primeiro ato, escrito, praticado por servidor competente, caracteriza início de procedimento fiscal e exclui a espontaneidade do sujeito passivo, o que somente se descaracteriza pela ausência, por mais de sessenta dias, de outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento. Assim, estando a empresa sob procedimento fiscal, descabe a apresentação de declarações de compensações ou declarações retificadoras que, uma vez apresentadas, não caracterizam a espontaneidade, nem ensejam a nulidade do lançamento de ofício.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. INDEPENDÊNCIA.

São independentes a multa isolada, decorrente do não recolhimento de estimativas, e a multa proporcional, decorrente do não recolhimento do tributo devido ao final do ano-calendário.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A redução sistemática, em diversos períodos, de vultosas receitas na transposição de valores escriturados para as declarações entregues, sem qualquer justificativa plausível, bem como a apresentação de declarações ao Fisco Estadual em valores superiores àqueles declarados ao Fisco Federal confirmam a intenção de sonegar tributos e autorizam a qualificação da multa de ofício.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

INCONSTITUCIONALIDADE.

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

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. HIPÓTESES DE IMPUTAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

A imputação de responsabilidade solidária por crédito tributário só pode ocorrer nas hipóteses e nos limites fixados na legislação, que a restringe às pessoas expressamente designadas em lei e àquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Preliminares rejeitadas.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário acordam: I) por unanimidade, afastar as alegações de nulidade; II) por maioria, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir o valor do Pis e da Cofins lançados, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, vencidos os conselheiros Eduardo de Andrade e Andrada Marcio Canuto Natal; III) por maioria, em manter a aplicação da multa qualificada (150%), vencidos os conselheiros Paulo Roberto Cortez e Marcio Rodrigo Frizzo; IV) por voto de qualidade, manter a exigência da multa isolada de IRPJ e CSLL, vencidos os conselheiros Paulo Roberto Cortez, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira e Marcio Rodrigo Frizzo; e, V) por voto de qualidade, afastar a responsabilidade solidária dos sócios, vencidos os conselheiros Eduardo de Andrade, Andrada Marcio Canuto Natal e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira. Designado como redator do voto das matérias vencidas o Conselheiro Eduardo de Andrade.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez – Relator

Processo nº 19647.000186/2006-23
Acórdão n.º **1302-000.976**

S1-C3T2
Fl. 432

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente em Exercício), Paulo Roberto Cortez, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Andrada Marcio Canuto Natal, Eduardo de Andrade, Marcio Rodrigo Frizzo.

Relatório

Tratam os presentes autos de recurso de ofício interposto pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife/PE, contra parte da decisão proferida no Acórdão nº 11-21.943, de 14 de março de 2008 (fls. 4604/4636), bem como de recurso voluntário (fls. 4702/4740) de DPM DISTRIBUIDORA LTDA., em relação à parcela mantida nos autos de infração de IRPJ (fls. 10) e CSLL (fls. 2515).

Consta do Relatório de Trabalho Fiscal, às fls. 28 a 39, as seguintes irregularidades fiscais:

a) As Declarações de Informações da Pessoa Jurídica - DIPJ, dos anos-calendário de 2001 e 2002 foram retificadas pela contribuinte após o início do procedimento Fiscal. Para o Ano Calendário 2001 a Declaração de Informação da Pessoa Jurídica – DIPJ retificadora alterou os resultados constantes da original de forma a retratar os resultados da Demonstração de Resultado do Exercício, anexada junto a JUCEPE. Para o Ano Calendário 2002, apesar de a empresa ter apresentado DIPJ retificadora esta não alterou os resultados apurados pela contribuinte.

b) Para os Anos Calendários de 2001 e 2003 foram considerados para efeito de tributação do IRPJ e da CSLL os valores extraídos respectivamente das DIPJs retificadoras (2001) e original (2003).

c) Para os Anos Calendários 2000 e 2002 a fiscalização efetuou a apuração dos resultados a partir da escrita contábil e fiscal disponibilizada pela empresa autuada. A recomposição do resultado do Ano Calendário 2002 está no demonstrativo da fl. 171 (volume I), enquanto do Ano Calendário 2000 está à fl. 2623 (volume XIV).

2 — MULTA ISOLADA — FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA — Ano Calendário 1999 A 2002.

Foram apuradas falta/insuficiência de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada. Em cumprimento a legislação, em especial o art. 44, §1º, inciso III da Lei nº 9.430/1996 foram lançadas multas isoladas no percentual de 75% sobre o valor que deixou de ser recolhido.

Ressaltam os autuantes que em relação aos meses de janeiro, julho, agosto e dezembro de 1999 foram acrescentadas omissões de receitas apuradas no processo nº 19647.012087/2004-40. Esclarecem ainda que a multa isolada referente aos valores apurados no Ano-calendário 1999 já haviam sido lançadas, porém como ficou demonstrada a falta de inclusão das omissões

de receita estas multas foram complementadas no presente auto de infração.

3 - FALTA DE RECOLHIMENTO E DECLARAÇÃO DA CSLL— AJUSTE ANUAL DOS ANOS CALENDÁRIOS DE 1999 A 2002 E DOS QUATRO TRIMESTRES DE 2003.

Da mesma forma já descrita no item 1.

4 — MULTA ISOLADA — FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA — Ano Calendário 1999 a 2002. Meses de 1999(todos)

Da mesma forma já descrita no item 2, com a ressalva de que para o ano-calendário de 1999 foram encontradas diferenças nos meses de janeiro a dezembro.

Ao tomar ciência dos autos de infração lavrados, apresentou Impugnação onde expõe os seguintes argumentos de defesa:

- são nulos os autos de infração do IRPJ 2002 e 2003, da CSLL, do PIS e da COFINS, em todos os períodos, porque os respectivos procedimentos fiscalizatórios não estavam autorizados por Mandado de Procedimento Fiscal Complementar, o qual só foi emitido após execução da ação fiscal e com ciência do contribuinte na data da lavratura dos respectivos autos de infração;

- o ano-calendário de 1999 já havia sido examinado e ensejado as exigências tributárias consubstanciadas no processo nº 19647.013087/2004-40; não houve autorização expressa da autoridade competente para o reexame; o Mandado de Procedimento Fiscal não dispensa nem afasta a necessidade da ordem escrita para o reexame; houve exigência tributária referente ao IRPJ, ano calendário de 1999, sequer incluído no MPF Complementar. Portanto, por coexistir autorização expressa da autoridade competente;

- afirma que os lançamentos são nulos tendo em vista que o direito de defesa da contribuinte foi cerceado em virtude da caótica descrição dos fatos, em que não se identifica a origem da infração praticada. Alega que na descrição dos fatos a infração esta capitulada como falta de recolhimento do IRPJ, ou seja, valores do imposto que deixaram de ser recolhidos ou declarados em DCTF, no entanto, no Relatório de Trabalho Fiscal os autuantes dão a entender que teriam apurado omissão de receita, tendo em vista a comparação das receitas declaradas e as escrituradas nas GIAM'S. Este procedimento da fiscalização contraria o princípio da legalidade. Refere-se ainda a contribuinte a validade das presunções de omissão de receita;

- ao promover o levantamento fiscal com base em conjecturas e suspeitas, os senhores Auditores da Secretaria da Receita Federal incorreram em erros e vícios, deixando de fazê-lo com precisão, lançando dúvidas quanto à qualificação e quantificação da matéria tributável, o que caracteriza o cerceamento ao direito de defesa, impossibilitando à suplicante defender-se plenamente, pois desconhece a clara origem e a forma como foram encontrados os valores exigidos no auto de infração;

- a ação fiscal lançou créditos tributários relativos a períodos, constituídos em 02 de janeiro de 2006, já abrangidos pelo prazo decadencial de cinco anos Fixado pelo Código Tributário Nacional (§4º do art. 150). Refere-se a contribuinte ao

lançamento do fato gerador de 31/12/2000 alegando que quando a ciência do lançamento já havia passado os cinco anos;

com relação à aplicação da multa isolada relativa aos anos de 1999 e 2000 afirma a empresa que também estes lançamentos estão sujeitos, ao prazo decadencial do art. 150 §4º do CTN, operou-se a decadência de todos os lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2000;

- O erro no valor tributável do IRPJ e da CSLL, relativo aos anos-calendário de 2000 e 2002, se deu porque na apuração deveria levar em conta não somente as receitas, mas também as despesas, os custos e as deduções de vendas a elas relacionadas. Lembra a contribuinte que na apuração do lucro real, forma adotada pela empresa, de acordo com o artigo 24 da Lei nº 9.249/1995 e o 247 do RIR/1999, eventuais diferenças devem ser ajustadas levando-se em consideração a reconstituição do lucro líquido para apuração do lucro real;

- a empresa requer a consideração dos seguintes valores: a) Dedução do PIS e COFINS e dos juros de mora lançados de ofício; b) Dedução do ICMS sobre vendas, pois utilizando as GIAM'S para apurar diferenças de receitas de vendas devem também utilizar o ICMS sobre estas vendas para reduzir a base de cálculo do IRPJ e CSLL; c) dedução dos custos das mercadorias para revenda vinculados às receitas omitidas;

- explica a contribuinte que, da mesma forma do ICMS sobre vendas, os livros e documentos utilizados para apurar diferenças na declaração/escrituração de valores de receitas, devem ser utilizados para comprovar e apurar que a empresa também, nos anos calendários de 2000 e 2002, também não informaram as compras efetuadas em sua totalidade. Demonstra, à fl. 1508, os valores de compras informados na DIPJ e os valores constantes do Livro de Apuração do ICMS. Continua suas alegações afirmando que tendo em vista a diferença nos valores das compras conseqüentemente os valores do Custo das Mercadorias Vendidas ficou alterado prejudicando a contribuinte na apuração do lucro tributável. A empresa anexa, às fls. 2419 a 2427 (volume XIII) quadros demonstrativos dos valores do ICMS sobre vendas e dos valores das compras que deixaram de ser considerados.

- Os Senhores Auditores apontaram como receitas de vendas valores divergentes daqueles constantes nos livros de Apuração do ICMS. Foram utilizados, a critério dos agentes fiscais, ora dados das RAICMS, ora das GIAM, ora do Livro Razão, ora do livro RAIS, ora das Declarações de Serviços. Portanto, houve utilização de dados inconsistentes e inválidos para lançamento fiscal;

- a DIPJ referente ao ano-calendário de 2000, foi tempestivamente entregue em 27.06.2001 e retificada em 28.06.2001 e 03.12.2004; igualmente para o ano calendário de 2001, em 28.06.2002 e retificada em 15.12.2004, não tendo o contribuinte sido notificado de que permanecia sob ação fiscal, tendo sido, portanto, espontânea a sua entrega;

- os anos-calendário de 2002 e 2003 não estavam sob ação fiscal até que fosse emitido o MPF Complementar, a DIPJ relativa ao ano-calendário de 2002 foi tempestivamente entregue em 30.06.2003 e retificada em 24.04.2004 e a DIPJ relativa ao ano-calendário de 2003 fora tempestivamente entregue em 15.06.2004. Nenhuma irregularidade foi cometida e o imposto devido relativo ao ano-calendário de 2003 foi corretamente declarado. O ano-calendário de 2003 não se achava legalmente incluído no exame fiscal, haja vista que o MPF Complementar foi emitido apenas em dezembro de 2005 e as DCTF, relativas ao ano-calendário de 2003, foram entregues em 02.02.2005;

- portanto, os tributos, relativos aos anos-calendário de 2001 a 2003, foram integralmente e espontaneamente declarados, assim, a exigência de ofício se caracteriza como bi-tributação, imposta ao contribuinte;

- inadmissível a exigência da multa isolada de 75% pela falta de recolhimento por estimativa do IRPJ e CSLL, quando lançada após o encerramento do período-base e da regular entrega da declaração de rendimentos de ajuste anual, porque qualquer diferença porventura existente é regularizada no ajuste efetuado, bem como há impossibilidade da imposição da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, posto ser lançamentos de duas multas sobre a mesma base de cálculo, resultando uma majoração de 225% do crédito lançado pelo auto. Cumulação absurda de manifesto efeito confiscatório;

- não houve a precisa qualificação jurídica da conduta da impugnante para a caracterização do ilícito de fraude. Suposta falta de escrituração contábil de receita de filiais não torna presumível a ocorrência de fraude, se a impugnante oficializou perante o fisco estadual as receitas totais de suas filiais. Além disso, nos exercícios de 2001 a 2003 não houve sequer diferença entre os valores apurados pelos autuantes e aqueles declarados e no exame dos extratos bancários não gerou sequer autuações, o que comprova a boa fé da empresa e apenas erro no preenchimento das DIPJ. Descabe a multa qualificada de 150% porque a impugnante não praticou nenhum ato que possa ser qualificado como fraudulento.

Tendo em vista a alegação da contribuinte, quanto à apuração dos valores devidos do IRPJ e da CSLL, dos anos calendários de 2000 e 2002, a Turma de Julgamento de primeiro grau determinou a realização de uma diligência fiscal, através da Resolução DRJ/REC nº 505, de 31 de agosto de 2006, cuja solicitação segue transcrita abaixo:

Desta forma, voto no sentido de transformar o julgamento do presente processo em resolução para a realização de uma diligência para que sejam verificados os seguintes itens abaixo:

1º - Diante dos Livros de Apuração do ICMS e dos livros contábeis da contribuinte apurar, para os Anos Calendários de 2000 e 2002 os valores das compras realizadas. Diante dos valores verificar a documentação comprobatória. destas compras para a apuração dos valores a serem considerados no Custo das Mercadorias Vendidas - CMV. Calcular os novos valores do Custo das Mercadorias Vendidas - CMV dos anos calendários de 2000 e 2002.

2º - Da mesma forma do item anterior realizar a apuração dos valores do ICMS sobre vendas dos anos calendários de 2000 e 2002.

3º - Após a apuração dos valores do Custo das Mercadorias Vendidas - CMV e ICMS sobre vendas devem ser apurados os valores do IRPJ e CSLL devidos nos Anos Calendário de 2000 e 2002.

4º - Apurando novos valores do IRPJ e CSLL a contribuinte deve ser cientificada com reabertura do prazo para manifestação a respeito da matéria alterada.

Em resposta o auditor diligenciante anexou a Informação Fiscal, às fls. 5118 a 5120, na qual descreve detalhadamente as apurações efetuadas e os demonstrativos anexados, em resumo:

a) Foram verificados, por amostragem, o correto registro das compras nos livros Registros de Mercadorias, da matriz e das filiais. Foram apuradas as compras líquidas demonstradas nas planilhas das fls. 5085 a 5090, para o ano calendário de 2000, e das fls. 5091 a 5096, para o ano calendário de 2002.

b) Em seguida foram apurados os valores do ICMS sobre Vendas conforme planilhas às fls. 5097 a 5099, para o ano calendário de 2000, e às fls. 5100 a 5102, para o ano calendário de 2002.

c) No passo seguinte foram apurados os valores do estoque inicial e final cuja planilha esta anexada à fl. 5103.

d) Diante dos valores de estoque inicial, compras e estoque final foram apurados os valores do custo da mercadoria vendida (CMV). Para o Ano calendário de 2000 apurou a fiscalização o Custo das Mercadorias Vendidas - CMV de R\$ 20.261.120,36 e, para o ano calendário de 2002, o de R\$ 39.728.635,84, conforme demonstrativo da fl. 5104.

e) Em seguida foram efetuadas as apurações dos novos lucros líquidos dos Anos Calendário 2000 e 2002, conforme planilhas às fls. 5105 e 5108. Diante do lucro ou prejuízo foram apurados os seguintes resultados da CSLL e IRPJ: Ano Calendário 2000 — fls. 5106 e 5107 — CSLL — base de cálculo negativa (R\$ - 436.764,38); IRPJ — prejuízo fiscal (R\$ - 157.182,87). Ano Calendário 2002 — fls. 5109 e 5110 — CSLL — valor devido de R\$ 286.666,54; IRPJ — Valor devido de R\$ 430.339,37.

f) Por fim, lembra o diligenciante que a empresa foi autuada por omissão de receita, no Ano Calendário 2002, cujo auto de infração, lavrado em 11/12/2006, consta anexado ao processo nº 19647.011529/2006-85.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, em 14/03/2008, os membros da Quarta Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Recife - PE, concluíram pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção, em parte, do crédito tributário (fls. 5139)5171), cuja ementa tem a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

LANÇAMENTO. NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, quando presentes nos autos os demonstrativos e documentos utilizados pela autoridade

administrativa para fins de apuração do crédito tributário, respeitado o respectivo prazo regulamentar de defesa.

DECADÊNCIA DO IRPJ. PRAZO.

Restando comprovada a ocorrência de fraude, o prazo decadencial para o lançamento do IRPJ rege-se pelo disposto no art. 173, I, do CTN, haja vista a ressalva na parte final do § 4º do art. 150 do mesmo código.

DECADÊNCIA DAS MULTAS ISOLADAS.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

No lançamento de ofício o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Para o procedimento fiscal, consta, nos autos a emissão e ciência de MPF-F e MPF-C,. além de que a autorização específica por MPF para a fiscalização não é razão suficiente para a decretação de nulidade do lançamento.

DIPJ. CONFISSÃO DE DÍVIDA"

Aos créditos tributários relativos ao IRPJ e a CSLL declarados na DIPJ só são atribuídos os efeitos de confissão de dívida, até o Ano-calendário 1998.

MULTA DE OFÍCIO.

A multa a ser aplicada em procedimento ex-officio é aquela prevista nas normas válidas e vigentes à época de constituição do respectivo crédito tributário, não havendo como imputar o caráter confiscatório à penalidade aplicada de conformidade com a legislação regente da espécie.

Nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será aplicada à multa de ofício de 150%.

INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS.

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, ver que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese negar-lhe execução.

MULTA ISOLADA. IRPJ POR ESTIMATIVA.

Verificada a falta ou recolhimento a menor do imposto de renda devido por estimativa, cabível a aplicação da multa de ofício

isolada no percentual de 75%, prevista no art. 44, § 1, IV, da Lei nº 9.430/96.

RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA - MULTA ISOLADA.

Aplica-se a atos ainda não definitivamente julgados a lei tributária que lhes comine pena menos severa que a vigente ao tempo de sua prática. .

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lançamento Procedente em Parte

Tendo em vista a exoneração de parte do crédito tributário, a turma de julgamento opôs recurso de ofício, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 1997 e Portaria MF nº 375, de 2001.

A interessada tomou ciência da decisão em 14/09/2009 (fls. 4701) e, irressignada, apresentou de forma tempestiva o seu recurso voluntário em 13/10/2009 (fls. 4702), onde expõe, em apertada síntese, o seguinte:

- que, quanto **a nulidade em decorrência de irregularidades na emissão do MPF**, é de se dizer, que embora a ação fiscal se desenvolvesse desde o início de 2004, apenas na data da ciência ao Auto de Infração em causa, 02/01/2006, o contribuinte tomou conhecimento do Mandado de Procedimento Fiscal Complementar de numeração 04.1.0.00-2004-00092-8-5, datado de 26 de dezembro de 2005, o qual estendeu a ação fiscal, a partir de sua emissão, aos demais tributos federais e passou a abranger os anos calendário de 1999, 2002 e 2003. Logo, toda a fiscalização desenvolvida relativa ao IRPJ nos anos de 2002 e 2003 e relativa ao PIS/à COFINS e à CSLL em todos os períodos, não estava autorizada pela Administração tributária;

- que o MPF é uma autorização expressa da Administração Tributária concedida a funcionário público habilitado para que proceda à auditoria fiscal de determinado contribuinte. Estabelece prazos para execução, a natureza do procedimento, a extensão do levantamento, tributos e períodos a serem fiscalizados, descrição das verificações determinadas, auditores designados, suas matrículas etc. Todas essas informações têm o intuito de dar transparência aos atos praticados e segurança aos contribuintes, aos quais, obrigatoriamente, dá-se ciência dos elementos contidos no MPF;

- que não havendo autorização para procedimento de fiscalização, com flagrante desrespeito aos artigos 7º e 10 da Portaria SRF nº 3.007/2001, todos os atos praticados pelo fisco e que redundaram na lavratura dos autos de infração relativos aos tributos

e aos períodos mencionados, inclusive os próprios autos, são nulos de pleno direito, implicando o cancelamento definitivo do respectivo/lançamento;

- que, quanto a **nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa**, em virtude da caótica descrição dos fatos, em que não se identifica a origem da infração praticada pela empresa, é de se dizer, que a validade do ato administrativo do lançamento pressupõe a adequação à lei tributária que determinou a sua prática, ou seja, expedida por agente competente e mediante o cumprimento dos requisitos necessários previstos no artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972;

- que na descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração em causa, os Srs. Auditores informam à empresa que constataram "falta de recolhimento/declaração do imposto de renda - falta de recolhimento e declaração do IRPJ - ajuste anual dos a.c. 2000 a 2002 e do IRPJ trimestral do a.c. de 2003. Valores do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica que deixaram de ser recolhidos e declarados em DCTF referentes aos anos-calendários 2000, 2001 e 2002 (ajuste anual) e aos quatros trimestres do ano-calendário 2003 (imposto trimestral).";

- que, entretanto, o Relatório de Trabalho Fiscal dá a entender que teria sido detectada omissão de receitas pela comparação entre a declarada, a escriturada, a informada ao Fisco estadual pelas GIAM e as indicadas em Demonstrações de Resultados registradas na JUCEPE, ou seja, neste Termo fica caracterizada uma tributação de múltipla-escolha. Ao agir da maneira descrita, os Srs. Auditores contrariaram o Princípio da Legalidade a que estavam obrigados;

- que a recorrente suscita a nulidade do auto de infração pela falta de cumprimento de requisitos indispensáveis à sua legitimidade: a correta descrição dos fatos apurados pelo fisco, em desobediência ao previsto no Decreto nº 70.235/72, e o total cerceamento ao seu direito de defesa;

- que, quanto a **decadência manifesta**, é de se dizer que a ação fiscal lançou créditos tributários relativos a períodos já abrangidos pelo prazo decadencial de cinco anos fixado pelo Código Tributário Nacional. De fato, os autos de infração se ativeram a fatos geradores ocorridos nos anos de 1999 e 2000, cujos lançamentos, contudo, foram realizados **apenas em 02 de janeiro de 2006**, quando ocorreu, nos termos do Dec. 70.235/72, art. 23, inc. II e § 2º inc. I, a intimação da recorrente, como demonstram o extrato de movimentação dos Correios e o envelope de postagem dos autos de infração;

- que ressalte-se que, embora não tenha sido sequer invocada pelo auto de infração, não se há de falar na aplicação do art. 173, I, do Código Tributário Nacional como termo inicial do prazo decadencial em razão de fraude ou dolo. Com efeito, a recorrente não praticou nenhum ato que pudesse ser caracterizado como ilícito, simplesmente porque jamais agiu com a intenção de fraudar o fisco, ao contrário do afirmado pela ação fiscal com base exclusivamente nas inaceitáveis ilações rechaçadas adiante nesta petição;

- que, assim, tomando o disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional como a norma jurídica que consigna o marco inicial do prazo decadencial, a sua contagem deve observar a ocorrência dos fatos geradores dos tributos lançados pelo auto de infração;

- que a ação fiscal lançou créditos tributários relativos às duas infrações descritas nos itens 001 e 002 do auto de infração: a) falta de recolhimento/ declaração do IRPJ e b) multas isoladas - falta insuficiência de recolhimento do IRPJ;

- que em relação à infração descrita no item "a", o auto de infração lançou crédito tributário sobre fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 2000, no valor de R\$ 4.479.392,56. Sobre esse montante, a ação fiscal ainda aplicou multa qualificada de 150%, no valor de R\$ 6.719.088,84, e juros de mora de R\$ 3.801.212,52;

- que, contudo, dentre a data da ocorrência do fato gerador - 31 de dezembro de 2000 - e a data da ciência da lavratura do auto de infração ora guerreado - 02 de janeiro de 2006 - transcorreram-se mais do que cinco anos, prazo fixado pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional para o lançamento do IRPJ;

- que em relação à infração descrita no item "b" acima, concernente às multas isoladas, também restou consumada a decadência em determinados lançamentos realizados pelo auto de infração;

- que, de fato, a ação fiscal lançou multa isolada relativa a fatos geradores ocorridos nos anos de 1999 e 2000. Contudo, também esses lançamentos são sujeitos ao prazo decadencial quinquenal fixado pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

- que, quanto **falta de dedução do PIS, da COFINS e dos juros de mora lançados de ofício da base de cálculo do Imposto Sobre a Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido exigidas no mesmo período**, é de se dizer, que nos cálculos dos autos de infração para as exigências do IRPJ e da CSLL não foram deduzidas as contribuições para o PIS e COFINS e os juros de mora lançados de ofício. Essas contribuições e os juros de mora são despesas dedutíveis na formação do lucro líquido, devendo ser diminuídas para a apuração do IRPJ e CSLL, cuja base de cálculo tem como ponto de partida o resultado contábil;

- que o lucro líquido, já deduzido de todas as despesas, inclusive PIS, COFINS e os juros de mora, é somado algebricamente às adições e exclusões previstas na legislação tributária e resultará no lucro real, base de cálculo do imposto sobre a renda e na base positiva da contribuição social;

- que, em resumo: o PIS, a COFINS e os juros de mora exigidos de ofício seriam despesas dedutíveis das "supostas receitas omitidas" na apuração do lucro real. Assim, deveria a fiscalização determinar o valor tributável do IRPJ e da CSLL após a dedução das importâncias lançadas de ofício a título dessas contribuições e juros;

- (que, quanto às declarações tempestivas e espontaneamente prestadas nos anos-calendário de 2001 e 2003 — Procedimento da recorrente a) Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) relativas aos anos calendário de 2000 e 2001, é de si dizer, que a ação fiscal desenvolvida junto à recorrente teve início em 23 de janeiro de 2004. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) original autorizava o exame do IRPJ nos anos de 2000 e 2001. Após quase um ano de auditoria, em 19 de novembro daquele ano a empresa foi notificada ao mesmo tempo de que o exame passara a abranger o período de 1999 e do auto de infração lavrado relativamente a esse período;

- que observe-se que a DIPJ retificadora referente ao ano-calendário de 2000 foi entregue no dia 03/12/2004, após a ciência do auto de infração e do correspondente

Relatório de Procedimento Fiscal, havido em 19/11/2004, e antes da ciência de que haveria continuidade do procedimento fiscal, ocorrida em 22/12/2004 (cópia anexa);

- que semelhante situação ocorreu com a DIPJ do ano-calendário de 2001, cuja primeira versão fora entregue, tempestivamente, em 28/06/2002. Em 15 de dezembro de 2004 o contribuinte apresentou retificação relativa àquele período-base;

- que a entrega da DIPJ retificadora referente ao ano-calendário de 2001 ocorreu em 15/12/2004, após a ciência do auto de infração e do correspondente Termo de Encerramento de Ação Fiscal, em 19/11/2004, e antes da ciência de que haveria continuidade do procedimento fiscal ocorrida em 22 / 12 / 2004 (cópia anexa);

- que nas datas em que apresentou as declarações retificadoras relativas aos anos-calendário de 2000 e 2001, o contribuinte não fora notificado de que permanecia sob ação fiscal, tendo sido, portanto, espontânea e válida a sua entrega;

- que, quanto **as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) relativas aos anos-calendário de 2002 e 2003**, é de se dizer, que os anos-calendário de 2002 e 2003, como já descrito, não estavam sob ação fiscal até que fosse emitido o Mandado de Procedimento Complementar nº 04.1.01.00-2004-00092-8-5, em 26 de dezembro de 2005;

- que a DIPJ relativa ao ano-calendário de 2002 foi tempestivamente entregue em 30/06/2003. Em 24/04/2004 foi apresentada retificação, ajustando, para menor, o valor das bases negativas do IRPJ e da CSLL, sem qualquer consequência tributária imediata;

- que, quanto **à ilegalidade da cobrança da multa isolada descabimento após a apuração do exercício fiscal**, é de se dizer, que após o encerramento do período-base de apuração do IRPJ e da CSLL, com a apresentação da declaração de rendimentos e o recolhimento dos tributos, a exigência de recolhimentos por estimativa se torna ineficaz, porque deve prevalecer, para efeitos fiscais, o tributo efetivamente devido tendo por base a apuração do Lucro Real ou a Base Positiva da CSLL;

- que caso houvesse alguma irregularidade na determinação e recolhimento dos valores mensais estimados, caberia ao fisco efetivar suas verificações antes do encerramento do ano-calendário, ou, no máximo, até a data da entrega da declaração de rendimentos, porque qualquer incorreção em tais cálculos é sanada quando do cálculo do IRPJ e da CSLL na declaração de ajuste anual;

- que, quanto **à impossibilidade da imposição da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício - lançamentos de duas multas sobre a mesma base de cálculo** é de se dizer, que foi imputada ao contribuinte multa de lançamento de ofício incidente sobre o tributo lançado, com base na recomposição da Demonstração de Resultados e, também de ofício, no mesmo momento, a multa isolada sobre a insuficiência ou falta de recolhimento de estimativas calculada em decorrência da mesma infração;

- que, quanto **à aplicação da multa qualificada**, é de se dizer, que a própria constatação da ação fiscal é suficiente para desacreditar as suas conclusões, porque demonstra que inexistiu o dolo da recorrente em fraudar o fisco. Nesse sentido, deve-se ressaltar que a ação fiscal examinou exaustivamente os extratos bancários da empresa, os quais não geraram

sequer autuações, o que comprova a boa fé da empresa e apenas erro no preenchimento das DIPJ;

- que, além disso, nos exercícios 2001 de 2003 não houve sequer diferença entre os valores apurados pelo auto e aqueles declarados, o que somente demonstra • que a recorrente não agiu com intenção de fraudar o fisco, o que, aliás, a própria autuação reconhece ao impor-lhe a multa isolada de 75%. Nesse sentido, deve-se ressaltar que a ação fisco examinou exaustivamente os extratos bancários da empresa, os quais não geraram sequer autuações, o que comprova a boa fé da empresa e apenas erro no preenchimento das DIPJ;

- que, quanto **à responsabilidade pessoal dos sócios**, é de se dizer, que a outra consequência da ilegal tipificação de fraude é a sujeição passiva solidária dos sócios da recorrente em relação aos tributos lançados, realizada pela ação fiscal com base no art. 135, III, do Código Tributário Nacional;

- que a regra do art. 135 do Código Tributário Nacional é exceção ao princípio da personalidade jurídica da empresa, que a distingue da pessoa dos seus sócios. Por força dessa distinção, os seus patrimônios são inconfundíveis, não respondendo por obrigações assumidas exclusivamente por um ou por outro.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

= QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO =

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Da análise dos autos se constata, que a Primeira Instância decidiu tomar conhecimento da impugnação por apresentação tempestiva para, no mérito deferi-la, em parte, determinando o cancelamento parcial do crédito tributário constituído, baseado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, quanto à **decadência das multas isoladas (lançamento de ofício)**, é de se dizer, que no lançamento de ofício o direito de a Fazenda Pública o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- que, quanto à **retroatividade benigna da lei tributária (multa isolada)**, é de se dizer, que aplica-se a atos ainda não definitivamente julgados a lei tributária que lhes comine pena menos severa que a vigente ao tempo de sua prática;

- que, quanto à **exclusão de valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em razão do resultado da diligência**, é de se dizer, que verifica-se que o auditor diligenciaste seguiu os princípios contábeis para a apuração do Custo das Mercadorias Vendidas - CMV e do ICMS incidente sobre vendas. Também consta relatado, que por amostragem, foram verificadas a correta escrituração dos itens que influenciam diretamente na formação do Custo das Mercadorias Vendidas — CMV, tais como compras, estoque inicial e estoque final.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Resta claro, na decisão de Primeira Instância, de que da análise dos documentos, acostados aos autos, cabe razão parcial a contribuinte.

Para a multa lançada isoladamente a decadência segue sempre a regra geral do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Para quem exerceu a opção de tributação pelo lucro real anual, o pagamento das estimativas é obrigatório, e não facultativo. Tratando-se de obrigação, seu descumprimento

gera para o fisco o direito de aplicar a sanção imediatamente, quando a autoridade toma conhecimento da irregularidade, ainda que no próprio ano calendário da infração. Uma vez que o prazo para pagamento da estimativa é o último dia do mês seguinte àquele a que se referir.

A autoridade julgadora de Primeira Instância elaborou um demonstrativo, às fls. 5.152, indicando de forma clara a data do fato gerador, a data que a Fazenda Publicada poderia iniciar o lançamento, o início do prazo decadencial e o fim do prazo para a constituição do crédito tributário, considerado a aplicação do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Resta claro, neste demonstrativo, que os fatos geradores relativo ao período de 29/02/1999 a 30/11/2000 das exigências relativas à multa isolada encontram-se alcançadas pela decadência.

Quanto à retroatividade benigna da lei tributária (multa isolada), é de se dizer, que aplica-se a atos ainda não definitivamente julgados a lei tributária que lhes comine pena menos severa que a vigente ao tempo de sua prática

Passo a examinar os fundamentos em que se baseou a autoridade julgadora de primeira instância para exonerar o sujeito passivo do pagamento da multa isolada que lhe foi imposta com arrimo no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996.

O dispositivo em referência sofreu várias modificações no seu texto, vigendo atualmente as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 2007), que prevê a aplicação de penalidade menos severa:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III: (g.n)

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

(...)

Com a nova redação do artigo, a multa de ofício isolada pela falta de recolhimento da parcela estimativa do IRPJ e da CSLL foi reduzida de 75% para 50%, e não há previsão para a imposição da multa isolada qualificada, no percentual de 150%.

A penalidade, portanto, deve ser adequada ao novo regramento, inclusive no caso sob exame, em observância ao disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN), que autoriza sua aplicação em respeito ao princípio da retroatividade da lei mais benigna:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

C) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Quanto à exclusão de valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em razão do resultado da diligência, é de se dizer, que verifica-se que o auditor diligenciaste seguiu os princípios contábeis para a apuração do Custo das Mercadorias Vendidas - CMV e do ICMS incidente sobre vendas. Também consta relatado, que por amostragem, foram verificada a correta escrituração dos itens que influenciam diretamente na formação do Custo das Mercadorias Vendidas — CMV, tais como compras, estoque inicial e estoque final. Assim sendo, não vejo nenhuma contradição na decisão de Primeira Instância, já que a própria autoridade fiscal lançadora concordou que havia falhas o levantamento do Auto de Infração.

Assim fundamentada, a decisão recorrida não merece reparos, devendo ser considerada definitiva, nos termos do art. 42, do Processo Administrativo Fiscal.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGÓ PROVIMENTO.

= QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO =

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

O crédito tributário apurado nos anos calendários de 1999 a 2003 está consolidado da seguinte forma:

IRPJ = R\$ 14.805.549,87
Juros de Mora = R\$ 8.962.754,60
Multa Proporcional = R\$ 22.208.324,94
Multa Exigida Isoladamente = R\$ 1.701.375,92
Total do Crédito Tributário = R\$ 47.678.005,43

CSLL = R\$ 5.433.522,70
Juros de Mora = R\$ 3.351.085,52
Multa Proporcional = R\$ 8.070.176,57
Multa Exigida Isoladamente = R\$ 1.116.967,52
Total do Crédito Tributário = R\$ 17.971.752,131

Os referidos autos de infração são decorrentes de ação fiscal efetuada junto à contribuinte, na qual a fiscalização constatou infrações à legislação do IRPJ e da CSLL. Assim, a discussão restringe-se às seguintes matérias de recurso:

1 - QUANTO AO AUTO DE INFRAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ

1.1 - INFRAÇÃO 001 - FALTA RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA FALTA DE RECOLHIMENTO E DECLARAÇÃO DO IRPJ — AJUSTE ANUAL DOS ANOS-CALENDÁRIO DE 2.000 A 2002 E DO IRPJ TRIMESTRAL NO ANO-CALENDÁRIO DE 2003:

a) As Declarações de Informações da Pessoa Jurídica - DIPJ, dos anos-calendário de 2001 e 2002 foram retificadas pela contribuinte após o início do procedimento Fiscal. Para o ano-calendário 2001 a Declaração de Informação da Pessoa Jurídica - DIPJ retificadora alterou os resultados constantes da original de forma a retratar os resultados da Demonstração de Resultado do Exercício, anexada junto a JUCEPE. Para o ano-calendário 2002, apesar de a empresa ter apresentado DIPJ retificadora esta não alterou os resultados apurados pela contribuinte.

b) Para os anos-calendário de 2001 e 2003 foram considerados para efeito de tributação do IRPJ e da CSLL os valores extraídos respectivamente das DIPJs retificadoras (2001) e original (2003).

c) Para os anos-calendário 2000 e 2002 a fiscalização efetuou a apuração dos resultados a partir da escrita contábil e fiscal disponibilizada pela empresa autuada. A recomposição do resultado do ano-calendário 2002 está no demonstrativo da fl. 171 (volume I), e do ano-calendário 2000 está à fl. 2623 (volume XIV).

1.2 — MULTA ISOLADA — FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA — ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 A 2002.

Foram apuradas falta/insuficiência de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada. Em cumprimento ao art. 44, §1º, inciso III da Lei nº 9.430, de 1996 foram lançadas multas isoladas no percentual de 75% sobre o valor que deixou de ser recolhido.

Ressaltam os autuantes que em relação aos meses de janeiro, julho, agosto e dezembro de 1999 foram acrescentadas omissões de receitas apuradas no processo nº 19647.012087/2004-40. Esclarecem ainda que a multa isolada referente aos valores apurados no Ano-calendário 1999 já haviam sido lançadas, porém como ficou demonstrada a falta de inclusão das omissões de receita estas multas foram complementadas no presente auto de infração.

2 - QUANTO AO AUTO DE INFRAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL:

2.1 - FALTA DE RECOLHIMENTO E DECLARAÇÃO DA CSLL— AJUSTE ANUAL DOS ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 A 2002 E DOS QUATRO TRIMESTRES DE 2003.

Da mesma forma já descrita no item 1.1

2.2 — MULTA ISOLADA — FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA — Ano Calendário 1999 a 2002.

Da mesma forma já descrita no item 1.2, com a ressalva de que para o ano-calendário de 1999 foram encontradas diferenças nos meses de janeiro a dezembro.

Em sua defesa a suplicante sustenta preliminares de nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa por entender que houve irregularidades e ilegalidades na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, bem como a peça acusatória apresenta deficiência na descrição dos fatos, dificultando a identificação da origem das infrações praticadas pela autuada, levanta a arguição de decadência relativo aos anos-calendário de 1999 e 2000 e, no mérito, sustenta que não houve a dedução do PIS, da COFINS e dos juros de mora lançados de ofício da base de cálculo do IRPJ e CSLL; alega a apresentação tempestiva e espontânea da DIPJ; sustenta a ilegalidade da cobrança da multa isolada e da aplicação da multa qualificada e, por fim, reclama da sujeição passiva solidária dos sócios.

1 – QUANTO AS PRELIMINARES SUSCITADAS

Quanto às preliminares de nulidade do lançamento argüida pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais. Tais como: “embora a ação fiscal se desenvolvesse desde o início de 2004, apenas na data da ciência ao Auto de Infração em causa, 02/01/2006, o contribuinte tomou conhecimento do Mandado de Procedimento Fiscal Complementar de numeração 04.1.0.00-2004-00092-8-5, datado de 26 de dezembro de 2005, o qual estendeu a ação fiscal, a partir de sua emissão, aos demais tributos federais e passou a abranger os anos calendário de 1999, 2002 e 2003. Logo, toda a fiscalização desenvolvida relativa ao IRPJ nos anos de 2002 e 2003 e relativa ao PIS/à COFINS e à CSLL em todos os períodos, não estava autorizada pela Administração tributária”; “em virtude da caótica descrição dos fatos, em que não se identifica a origem da infração praticada pela empresa, é de se dizer, que a validade do ato administrativo do lançamento pressupõe a adequação à lei tributária que determinou a sua prática, ou seja, expedida por

agente competente e mediante o cumprimento dos requisitos necessários previstos no artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972”.

Com a devida vênia dos que assim não entendem, estou com a decisão recorrida, já que o procedimento fiscal realizado pela agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto nº 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O auto de infração e a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob os argumentos de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Inicialmente, verifica-se que para a contribuinte foi concedido o prazo legal de 30(trinta) dias, a contar da ciência do auto de infração, para apresentar a impugnação, sendo-lhe assegurado vistas ao processo, bem como a extração de cópias das peças necessárias a sua defesa, caso quisesse, garantindo-se desta forma o contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco, verifica-se que foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que os Autos de Infração e o Termo de Verificação identifica por nome e CNPJ da autuada, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Recife - PE, cuja ciência foi através de AR e descreve as irregularidades praticadas, bem como o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não restam dúvidas de que o lançamento se deu em razão da constatação da falta de recolhimento de IRPJ e CSLL, relativo aos anos-calendário de 1999 a 2003.

O enquadramento legal e a narrativa dos fatos envolvidos permitem a perfeita compreensão do procedimento adotado, da base tributável apurada e do cálculo do imposto resultante, permitindo a interessada o pleno exercício do seu direito de defesa.

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através dos Autos de Infrações lavrados. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida.

A autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre o suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade dos Autos de Infrações lavrados.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o

caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais de regência sobre o assunto.

É de se esclarecer, que os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. Por outro lado, quando a descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, tem-se o vício material. No presente caso, houve o perfeito conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

No que diz respeito ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, é de se dizer que, como visto no relatório a suplicante argüi a nulidade do auto de infração sob o argumento de que os Mandados de Procedimento Fiscal – MPF foram emitidos fora dos critérios estabelecidos na legislação de regência.

É equivocada a conclusão da suplicante no sentido de que as informações sucintas e falhas na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, levaria à incompetência do agente fiscal para o ato. A competência do auditor fiscal para os procedimentos de fiscalização e lavratura dos autos de infração não advém da existência do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, mas de lei que determina as atribuições do agente, estabelecendo os limites de sua atuação.

A elementar alegação da recorrente de que o procedimento fiscal teve início com base no MPF-D e do Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 56), onde estavam delimitados os tributos sobre os quais recairia a diligência fiscal (IRPJ, CSLL e IRRF) e o período a ser analisado (anos-calendário de 1999 a 2001), jamais provocaria a nulidade do auto de lançamento. No caso em questão, com base na diligência fiscal a autoridade tributária entendeu haver matéria a ser tributada, em consequência, emitiu o MPF-F (fls. 01). O curto lapso temporal existente entre a data de emissão do MPF-F e a autuação, não é suficiente para decretar a nulidade do procedimento fiscal, tendo em vista que o sujeito passivo já conhecia, anteriormente, os limites da ação fiscal, por meio do termo de início e dos outros termos que lhe foram entregues no decorrer do procedimento fiscal.

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos previstos no Processo Administrativo Fiscal, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Dessa maneira, rejeito a preliminar de nulidade, porque a apuração da infração foi feita com estrita observância das normas legais e com obediência a Portaria SRF nº 1.265, de 1999 (e portarias posteriores).

2 – QUANTO A ARGÜIÇÃO DE DECADÊNCIA COM RELAÇÃO AO IRPJ E CSLL RELATIVO AO ANO-CALENDÁRIO 2000.

Verifica-se às fls. 5156, que a decisão recorrida exonerou o IRPJ lançado no valor de R\$ 4.479.392,56 (fato gerador = 31/12/2000) e a CSLL lançada no valor de R\$ 1.667.052,89 (fato gerador = 31/12/2002). Portanto, não cabe mais a discussão sobre a

contagem do prazo decadencial do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário por falta de fato gerador (crédito tributário exonerado).

3 - DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES do PIS E DA COFINS.

Alega a recorrente que a fiscalização não excluiu na apuração da base de cálculo do IRPJ e também da CSLL, o valor correspondente ao lançamento de ofício referente à contribuição para o PIS e também da COFINS, apurados em decorrência da própria ação fiscal.

A matéria encontra-se disciplinada pelo artigo 280 do RIR/99, que assim dispõe:

Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).

No mesmo sentido, a dedução do PIS e da COFINS é autorizada também pelas disposições do art. 344 do mesmo diploma legal, *verbis*:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

Da análise dos dispositivos acima elencados, é possível concluir que não há qualquer impedimento legal para o acolhimento do pleito do sujeito passivo para a dedução das contribuições do PIS e da COFINS lançadas de ofício, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas na ação fiscal.

A partir de 01 de janeiro de 1996, caso constatada omissão no registro de receita por parte do sujeito passivo, a autoridade fiscal deve apurar o valor do imposto devido, respeitando o regime de tributação adotado pela pessoa jurídica.

Nesse caso, para que seja apurada a receita líquida, devem ser deduzidas da receita bruta, as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os tributos incidentes sobre as vendas. Diante disso, em atendimento ao regime de competência, da mesma forma, devem ser computados todos os custos que a oneraram e que não afetaram o lucro líquido.

Inexistem quaisquer dúvidas a respeito das contribuições sobre o faturamento em relação a dedutibilidade na apuração do lucro real, logo, na lavratura do lançamento de ofício em que são exigidos o IRPJ e a CSLL e, concomitantemente as contribuições para o PIS e COFINS, estas podem ser deduzidas da base de cálculo daqueles, sob pena de majoração indevida dos tributos cobrados com base no lucro das atividades da empresa.

Esta matéria já foi objeto de apreciação por parte da então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, nos termos do Acórdão nº 101-93.776, de 20/03/2002, relatora a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, conforme a ementa abaixo:

OMISSÃO DE RECEITAS - ANOS CALENDÁRIO DE 1996 E 1997- APURAÇÃO DO IMPOSTO E ADICIONAIS- Se o contribuinte não traz aos autos a comprovação dos custos que diz corresponderem às receitas omitidas, não há como deduzi-los para efeito de apuração do lucro real. Devem, porém, ser deduzidas das receitas omitidas, para fins de apuração da receita líquida, os tributos que comprovadamente incidiram sobre as vendas, no caso, o PIS e a COFINS objeto de lançamento no mesmo procedimento fiscal.

Diante disso, em relação aos tributos incidentes sobre as vendas, a dedução daqueles exigidos em decorrência de procedimento fiscal devem ser reduzidos da receita bruta para chegar à receita líquida.

4 - QUANTO A ALEGAÇÃO DAS DECLARAÇÕES TEMPESTIVAS E ESPONTANEAMENTE PRESTADAS.

Com relação à apresentação da Declaração de Informação da Pessoa Jurídica DIPJ e da DCTF, temos a ressaltar o seguinte:

Cabe esclarecer que até o ano-calendário de 1998 os débitos declarados através das DIRPJ (até 1997) e Declaração de Informação da Pessoa Jurídica - DIPJ (a partir de 1998) constituíam-se em confissão de dívida, nos termos do art. 5º, §§ 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 2.124/1984, enquanto que a partir do ano-calendário de 1999, a DIRPJ/DIPJ deixou de figurar dentre os veículos de confissão de débitos, passando a ser meramente informativa. Isto porque o Secretário da Receita Federal, no uso da competência que lhe foi atribuída pelo art. 16 da Medida Provisória nº 1.788/1998 (posteriormente convertida na Lei nº 9.779/1999), expediu a Instrução Normativa SRF nº 127, de 30 de outubro de 1998, extinguindo em seu art. 6º, inciso I, a DIRPJ — Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica e instituindo, em seu art. 1º a DIPJ — Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica.

Assim, a partir do ano-calendário de 1999 a DIPJ deixou de trazer a confissão dos tributos a pagar. Tal informação passou a estar contida apenas na DCTF — Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais. O próprio recibo de entrega da DIPJ foi modificado a partir do ano-calendário 1999, não mais informando o saldo dos tributos a pagar no período, como ocorria nos períodos anteriores.

Coerentemente, o art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 77/1998, que contemplava a possibilidade de inscrição em dívida ativa da União dos saldos a pagar informados na declaração de rendimentos da pessoa jurídica, foi alterado pela Instrução Normativa SRF nº 14, de 14 de fevereiro de 2.000, para deixar de relacioná-la como veículo de confissão de débitos:

Art. 1º. O art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 077, de 24 de julho de 1998, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art.. 1º Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes da declaração de rendimentos das pessoas físicas e

da declaração do ITR, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, e da DCTF, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União.

Frente a tais considerações, resta definido que a partir do ano-calendário 1999 devem ser considerados como declarados e, por consequência, constituídos, apenas os débitos informados em DCTF.

Como estamos diante de fatos geradores de 2000 até 2003, não há que se falar em Declaração de Informação da Pessoa Jurídica - DIPJ como declaração com efeito de confissão, no presente caso, são apenas informativas.

O Termo de Início de Fiscalização, que determina o início do procedimento fiscal, e conforme §1º do art. 7º do Decreto nº 70.235/1972 - Processo Administrativo Fiscal - PAF, e fim da espontaneidade da contribuinte, foi cientificado no dia 23/01/2004 (documento às fls. 192 e 193).

O Processo Administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal é regido pelo Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações posteriores. O referido decreto tem status de lei, pois ele regula e não apenas regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União. Por isso, as alterações são processadas por dispositivo legal de igual natureza.

Diz o Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

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

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; (o destaque não é do original)

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.

Diante do disposto na regra legal, é pacífico que o contribuinte readquire a espontaneidade se a fiscalização deixar transcorrer mais de 60 dias entre um ato e outro, não demonstrando a continuidade do procedimento fiscal.

Porém, em nenhum momento do procedimento fiscal este fato aconteceu. Conforme Termos anexados ao presente processo nas fls. 192 (volume I) a 251 (volume II) desde o dia do início do procedimento fiscal em 23/01/2004 até ciência dos autos de infração no dia 02/01/2006 foram emitidos termos indicando o prosseguimento da fiscalização sempre antes de decorrido o prazo de sessenta dias. Assim, em nenhum momento, após o início do procedimento fiscal, a contribuinte readquiriu a espontaneidade para confessar débitos. Desta forma fica sem sentido a alegação da contribuinte de bi-tributação dos valores do IRPJ e CSLL.

Portanto, as DCTF's entregues no dia 02/02/2005 foram apresentados em procedimento de ofício e não podem ser aceitas para efeito de abater débitos lançados nos autos de infração com a respectiva multa de ofício.

Quanto à alegação de que a verificação do ano-calendário 2003 não estava prevista no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, temos a destacar que ano Termo de Início de Fiscalização, às fls. 192 e 193, foram solicitados documentos dos períodos de apuração de 01/02/1999 a 31/12/2003, portanto, a partir deste termo a contribuinte perdeu a espontaneidade para confessar débitos deste período.

É o que basta, já que este procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo e este somente se descaracteriza se ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento.

5 - APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO DE ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL POR ESTIMATIVA.

Alega a contribuinte que a multa isolada é improcedente tendo em vista que no final do exercício a empresa apura prejuízo, porém temos a salientar que a obrigação de antecipar o pagamento do IRPJ e CSLL deve, conforme a legislação já citada, ser cumprida mês a mês, podendo a contribuinte suspender ou reduzir o pagamento através da comprovação, pelo levantamento de balancetes, de que já recolheu a totalidade ou parte desta, ou mesmo não teria nada a recolher.

É de se observar, que a pessoa física ou jurídica que apura resultados positivos (rendimentos ou receitas tributáveis), sofre a incidência da alíquota normal. Se omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, sujeita-se à multa de lançamento de ofício. Parece tranqüilo o raciocínio de que o imposto cobrado em virtude desse lançamento continua sendo tributo e que a multa constitui sanção pelas irregularidades levantadas pelo fisco.

Ora, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para a ocultação, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

Observa-se, que a autoridade lançadora calculou a multa isolada lançada de ofício, com fundamento no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, DE 1996, tendo em vista que o contribuinte optou pela tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com base no lucro estimado.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, estabelece:

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

IV – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do artigo 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

V – isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado que não houver sido pago ou recolhido.

Os dispositivos acima transcritos têm como objetivo obrigar o sujeito passivo ao recolhimento dos tributos e contribuições sociais declarados (inciso V) ou que deixou de efetuar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma estipulada no artigo 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, recolhimento por estimativa por empresas que estavam sujeitas ao pagamento pelo lucro real.

Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo. Ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

No presente caso a fiscalização aplicou a multa de lançamento de ofício, isoladamente, por entender que houve a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre os quais já incide multa de lançamento de ofício.

A autoridade autuante reconstituiu o lucro líquido contábil em cada período-base, com os ajustes correspondentes aos valores incluídos no auto de infração, e apurou o valor do IRPJ e da CSLL que deveriam ter sido pago em cada mês, com a aplicação da multa de lançamento de ofício isolada.

Como se vê, foi aplicada a multa isolada sobre os valores que deixaram de ser antecipados durante o ano-calendário a título de estimativa e também da multa normal de lançamento de ofício, sobre os valores considerados ainda devidos.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, no seu inciso IV, do § 1º, autoriza a cobrança de tal multa, isoladamente, quando em procedimento fiscal verificar-se a falta do recolhimento da estimativa e quando não houver imposto a ser cobrado pelo fato da contribuinte ter apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, pela falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados em procedimento fiscal, significaria admitir que, sobre imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores idênticos ou superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Além do mais, transpondo para o Direito Tributário, tendo em vista as disposições do artigo 112 do Código Tributário Nacional, haja vista a sua semelhança com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, as disposições do artigo 70 do Código Penal, conclui-se que, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão,

pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

A legislação tributária nem mesmo permite a aplicação concomitante da multa de mora com a multa de ofício que é muito menos onerosa. Por decorrência, deve ser cancelada a multa por falta de recolhimento do imposto por estimativa ou por balanço de suspensão/redução.

Esta matéria já tem jurisprudência formada no Primeiro Conselho de Contribuintes e com decisão favorável ao sujeito passivo e entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de adições/exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre o mesmo fato apurado em procedimento de ofício. (Acórdão nº 101-93.939, de 17/09/2002)

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em de ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de custos/despesas operacionais e adições e exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração. (Acórdão nº 101-93.692, de 05/12/2001)

PENALIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOB BASE ESTIMADA. Incabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa calculada sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal. (Acórdão nº 103-20.475, de 07/12/2000)

IRPJ - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA - Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido superou, largamente, o efetivamente devido. Recurso provido. (Acórdão nº 103-20.572, de 19/04/2001).

MULTA ISOLADA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – CABIMENTO - A multa isolada de lançamento de ofício só tem cabimento na existência do seu pressuposto fundamental como seja a falta de recolhimento de imposto. Não enseja assim sua aplicação a prática de qualquer ilícito, com ênfase para formal,

que não denote inadimplência do sujeito passivo a qualquer obrigação principal. Recurso provido. (Acórdão nº 103-20.931, de 22/05/2002)

CSSL. LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. FISCALIZAÇÃO ANTES E APÓS A ENTREGA DA DIRPJ. MULTAS DE OFÍCIO ISOLADA E EM CONJUNTO. SUBSISTÊNCIA PARCIAL DA TRIBUTAÇÃO. Não podem prosperar a incidência da multa de ofício isolada sobre os valores mensais estimados não-recolhidos e a exigência de multa associada à parcela defluente da apuração anual, tendo em vista que aquela, por ser mera antecipação desta, esta aquela contém. Subsistirá a exigência da multa isolada quando a ação fiscal se der no curso do ano-calendário, desde que indisponíveis as demonstrações financeiras, em toda a sua extensão e profundidade, do período investigado. (Acórdão nº 103-20.662, de 20/07/2001)

MULTA – Art. 44 da Lei nº 9.430/96. A multa de ofício, lançada pela autoridade tributária, não pode ser calculada sobre valor superior ao montante da falta ou insuficiência de recolhimento do imposto. Recurso provido. (Acórdão nº 105-12.986, de 09/11/1999)

PENALIDADE. MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido devido por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário. (Acórdão nº 107-07.047, de 19/03/2003)

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA - INAPLICABILIDADE - No pagamento espontâneo de tributos, sob o manto, pois, do instituto da denúncia espontânea, não é cabível a imposição de qualquer penalidade, sendo certo que a aplicação da multa de que trata a Lei 9.430/96 somente tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período da graça de que trata o artigo 47 da Lei 9.430/96, sem a multa de procedimento espontâneo. (Acórdão nº 107-06.591, de 17/04/2002)

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário, com glosa de prejuízos compensados além do percentual permitido pela Lei nº 8.891/95, arts. 42 e 58 na determinação do lucro real. (Acórdão nº 107-06.894, de 04/12/2002)

No caso, tem razão a recorrente quando diz que a fiscalização pretende cobrar a multa de lançamento de ofício incidente sobre tributo lançado, também de ofício,

concomitantemente com a multa de lançamento de ofício, isolada, sobre a insuficiência/falta calculada em decorrência da mesma infração.

6 - APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%.

No que diz respeito a multa de ofício, observa-se que os autos noticiam a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob os seguintes argumentos:

- que nos anos de 2000, 2001 e 2002 o contribuinte registrou na contabilidade apenas as receitas de vendas de mercadorias e serviços do estabelecimento matriz, omitindo as receitas das filiais, enquanto para o fisco estadual apresentou informações mais realistas no que diz respeito às receitas auferidas;

- que na esteira do procedimento acima apontado, a empresa apresentou Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ relativas àqueles mesmos anos com valores de receitas bem aquém das efetivamente auferidas. Só após iniciado o procedimento de ofício é que o contribuinte apresentou uma declaração retificadora, relativa ao a. c. 2001, contendo valores que demonstram estar mais afinados com a sua realidade econômica observada. É importante frisar que a DIPJ retificadora relativa ao a. c. 2002 contém valores de receitas (que são idênticos ao da DIPJ original) muito inferiores aos apurados pela fiscalização (cerca de trinta e sete por cento);

- que o contribuinte apresentou à fiscalização livros Diário onde se encontram transcritas Demonstrações dos Resultados dos Exercícios — DRE dos anos de 2000, 2001 e 2002 com valores significativamente inferiores aos constantes nas DRE apresentadas à Junta Comercial do Estado de Pernambuco para arquivamento, o que revela um comportamento dúbio no que se refere à consistência das informações, com claro detrimento do fisco federal;

- que as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF apresentadas pela fiscalizada, relativamente aos anos apontados, expressam valores de tributos substancialmente inferiores aos apurados pela fiscalização. O mesmo se aplica aos recolhimentos efetuados, quando existentes. Os tributos apurados por ocasião dos ajustes anuais de 1999 a 2002 (IRPJ e CSLL) sequer foram declarados pela empresa;

- que até o início do procedimento de ofício, o contribuinte encontrava-se omissa da entrega das DCTF relativas ao ano de 2003, tendo também deixado de recolher a maioria dos tributos federais devidos naquele ano.

Resta claro nos autos, que tal motivo levou a fiscalização a aplicar a multa qualificada de 150%, ao fundamento de que, com essa atitude, a contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou de suas circunstâncias materiais, situação fática que se subsume perfeitamente ao tipo previsto no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964.

Assim, resta nítido pela análise dos autos de que a autoridade fiscal lançadora resolveu qualificar a multa de ofício diante do fato de entender que ficou caracterizada a conduta dolosa da contribuinte de se eximir do imposto devido, quer pela falta de registro de receitas de vendas de mercadorias e serviços, quer pela apresentação da DIPJ retificadoras sob procedimento fiscal, tentando regularizar a omissão de receitas, bem como pela omissão de

informações à Fiscalização, objetivando impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do Fisco.

Desta conduta conclui-se, que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de omissão de receitas, caracterizados pela falta de escrituração em sua contabilidade e nas DIPJ inicialmente apresentadas. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar receitas auferidas fazendo declarações simuladas e apresentando provas materiais de conteúdo inexistente, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pela contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando receitas auferidas e não escrituradas/declaradas.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão, na escrituração contábil da empresa, de receitas tributáveis auferidas ocasionando a falta ou o retardamento do imposto a pagar, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de receitas, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que a contribuinte teria se utilizado de meios escusos para deixar de escriturar receitas auferidas (deixar de declarar receitas auferidas). Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que a contribuinte prestou informações ao fisco, em sua declaração de imposto de renda e em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

Ora, o máximo que poderia ter acontecido é o fato da autoridade lançadora desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de receitas, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização.

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela fiscalização através das informações fornecidas pela própria contribuinte e, que por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas demonstrando a efetividade da ocorrência alegada de que estes valores já existiam e não eram passíveis de tributação pelo imposto de renda. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que as receitas apuradas pela autoridade fiscal houvessem sido tributadas, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teve que desconsiderar as alegações apresentadas e não considerá-las como sendo receitas omitidas e adicioná-las a base de cálculo tributável nos anos-calendário questionados.

Ora, a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que

ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do então Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida, que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999. Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia, dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na DIPJ ou Declaração de Ajuste Anual, a falta de comprovação da efetividade de uma transação comercial e/ou de um ato, a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão na escrituração contábil e na declaração de rendimentos de receitas auferidas e não contabilizadas, não evidencia, por si só, o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base presunção legal de omissão de receitas/rendimentos, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumulam-se as premissas de que a omissão de receitas/rendimentos por presunção legal e a simples falta de inclusão de valores nas declarações de imposto de renda, em razão da forma e/ou expressividade, estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda.

Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei. Matéria de prova apresentada pelo contribuinte ou declaração inexata, jamais será motivo para qualificar a multa de ofício.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de omissão de rendimentos, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das declarações de imposto de renda, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de receitas/rendimentos por presunção legal, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de

comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que no caso em discussão é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a omissão de receitas, já que o contribuinte está pagando imposto a menor, ou seja, deixou de declarar receitas auferidas e não trouxe provas para ilidir a acusação ou as provas apresentadas não convencem a autoridade lançadora. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de receitas.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos / receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado, acréscimo patrimonial a descoberto ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos / receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples. É porque existe a omissão de receitas ou rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

Se a premissa da autoridade fiscal lançadora fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de alguma receita ou rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão n.º 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declinar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.

Acórdão n.º 104-18.640, de 19 de março de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.

Acórdão n.º. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.

Acórdão n.º. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE – A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não

identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996

Acórdão n.º. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

MULTA AGRAVADA – CUSTOS FICTÍCIOS – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. À utilização de documentos ideologicamente falsos - "notas fiscais frias" -, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980.

Acórdão n.º.104-19.386, de 11 de junho de 2003:

MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente

intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão nº. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

MULTA DE OFÍCIO – DECLARAÇÃO INEXATA – A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.

Acórdão nº. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, nestes termos:

Art. 957 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei nº 8.218/91, art. 4º)

(...)

II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

A Lei nº 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

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

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

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece o seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d).

Como se vê, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios se esconde à ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o “intuito de fraude”.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o “intuito de fraude”. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão CSRF/01-04.917, 13 de abril de 2004:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO - No caso de lançamento de ofício será aplicada multa calculada sobre o crédito tributário apurado, no percentual de 150%, quando caracterizado o evidente intuito de fraude por parte do autuado, em face dos levantamentos realizados pela autoridade autuante e fatos revelados nos autos do processo.

Acórdão n.º. 103-12.178, de 17 de março de 1993:

CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA – Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.

Acórdão n.º. 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS – Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º. 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO – Cabe à autuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.

Acórdão n.º. 103-07.115, de 1985:

NOTAS CALÇADAS – FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA – A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo.

Acórdão n.º. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

MULTA AGRAVADA – CONTA FRIA – O uso da chamada "conta fria", com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte da contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que o suplicante deixou de escriturar receitas de vendas de mercadorias e serviços, bem como deixou de lançar estas receitas em suas declarações de imposto de renda em valores expressivos e de forma continuada, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

7 – QUANTO A APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO NORMAL – ALEGAÇÃO DE CONFISCO – JUROS MORATÓRIOS COM BASE NA TAXA SELIC:

Da mesma forma, não cabe razão a recorrente no que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva, inconstitucionalidade, não confisco e juros abusivos), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de

suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. n.º 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício e da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a

norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).”

08 – QUANTO A RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS – SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS:

No Relatório de Trabalho Fiscal, especificamente nas fls. 38 e 39, estão narrados os fatos que levaram a Fiscalização lavrar Termos de Sujeição Passiva em nome dos sócios da empresa o Sr. Alberto Brandão Teixeira Filho, CPF: 001.032.844-00, Sr. Walter da Silva Vieira Filho, CPF: 018.630.774-20 e Sra. Márcia D'Assunção Vieira, CPF: 018.630.774-80, conforme excerto abaixo:

Os fatos descritos no item "da multa qualificada" acima, levaram-nos a imputar aos administradores a condição de sujeitos passivos solidários, conforme previsto no Código Tributário Nacional — CTN, Lei nº 5.172/66, arts. 124, inciso I e seu parágrafo único e 135, inciso III.

Em sua impugnação a contribuinte especificamente contesta que a aplicação do inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional esta condicionada a comprovação por parte do Fisco de que foram praticados atos que importem infração à lei. Ainda que infração à lei não pode ser entendida como simples descumprimento de obrigação tributária, principal ou acessória, mas sim o ato do particular praticado com evidente intuito de fraudar o fisco. Conclui afirmando que a impugnante não praticou ato fraudulento, apenas deixou de cumprir obrigações, sem, contudo, ter agido com intuito de fraudar o Fisco Federal. Assim, cai por terra a responsabilização individual dos sócios, afirma a contribuinte.

A sujeição passiva dos responsáveis (sócios), nos casos em que foi atribuída pela fiscalização com fundamento no art. 135 do Código Tributário Nacional e decorrente da presunção de ocorrência do evidente intuito de fraude, sempre foi rejeitada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais mediante a interpretação de que dito dispositivo tratava de responsabilidade pessoal, portanto exclusiva. Nesse passo, uma vez que a empresa, no papel de contribuinte da obrigação tributária, não fora excluída do seu pólo passivo, a responsabilidade tributária somente poderia ser ativada em caráter subsidiário (supletivo), mas nunca solidário.

Assim sendo, cumpre examinar os recursos apresentados pelos indigitados responsáveis solidários.

De início, entendo que a validade (ou não) da indicação de uma terceira pessoa como responsável solidário, em lançamento de ofício, em situações como a deste processo, comporta discussão no âmbito do Processo Administrativo. É que a identificação do sujeito passivo, e é disso que se trata neste caso, é parte do procedimento administrativo do lançamento, contra o qual é garantido aos apontados sujeitos passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Note-se que não se trata, no caso concreto em exame, de solidariedade atribuída a pessoas expressamente designadas em lei, mas, como dito nos fundamentos da autuação, a pessoas que, de acordo com o entendimento da autoridade lançadora, teriam interesse comum no fato gerador do imposto, um por serem administradores, com poderes de decisão sobre a gestão da empresa.

Ora, o entendimento da autoridade administrativa quanto a esse aspecto da matéria tributária é passível de contestação, da mesma forma que os demais aspectos do lançamento, sendo legítimos para se opor às conclusões da autoridade lançadora os indigitados responsáveis solidários.

Quanto ao mérito da questão, cumpre assinalar, de início, que a sujeição passiva tributária, sendo elemento essencial do lançamento, se subordina ao princípio da legalidade estrita. É dizer, as possibilidades de sujeição passiva se submetem aos limites e às condições definidas em lei.

Pois bem, o Código Tributário Nacional – CTN, no seu artigo 121 assim delimita as possibilidades, em geral, da sujeição passiva tributária principal. Diz, verbis:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A doutrina caminha unida no entendimento que essa relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador corresponde à própria realização do fato gerador. Isso é particularmente claro quanto aos fatos geradores definidos em função de estado da

pessoa, isto é, ser proprietário de imóvel, importar mercadoria, obter a disponibilidade de renda, etc. Assim, o sujeito passivo emerge da própria definição do fato gerador. Na peculiar expressão de Paulo de Barros Carvalho, “é no critério pessoal do conseqüente da regra matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.”

A mim me parece claro, portanto, que o artigo 121 do Código Tributário Nacional só deixa margem a duas possibilidades de sujeição passiva tributária, isto é, à possibilidade de se imputar a uma pessoa a obrigação de pagar tributo ou penalidade: ter relação pessoal e direta com o fato gerador, nos termos acima referidos, ou ser expressamente apontadas pela lei.

Dito isso, passo ao exame do caso concreto, em que a autuação aponta como fundamentos para a imputação de responsabilidade solidária, os artigos 124, I e 135, III. Passo ao exame desses outros dispositivos. Reza o art. 124, verbis:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Cuida-se no caso, da hipótese referida no inciso I. A questão aqui é definir o alcance da expressão “interesse comum na situação que constitua o fato gerador do imposto”, tema controvertido dada a vagueza da expressão. Paulo de Barros Carvalho a reconhece quando diz que “o interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inc. I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores”, mas exclui a simples participação nos acontecimentos envolvendo o fato gerador como critério definidor do vínculo de solidariedade. Diz Paulo de Barros, “aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade”. É dizer, não basta participar dos fatos envolvendo os acontecimentos caracterizadores do fato gerador. É como no exemplo mencionado por Paulo de Barros Carvalho de uma operação de compra e venda de mercadorias, onde ambos, comprador e vendedor, têm interesse comum na operação, porém não se cogita de responsabilidade solidária entre ambos.

Concordando com essas ponderações, penso que o “interesse comum” referido no inciso I do art. 124 deve ser interpretado em conformidade com o limite estabelecido no inciso I do art. 121. Isto é, se o art. 121 limita as possibilidades de sujeição passiva às pessoas expressamente apontadas pela lei e àquelas que têm relação pessoal e direta com o fato gerador, ao versar sobre a responsabilidade solidária, não pode o mesmo Código Tributário Nacional referir-se a uma situação que amplia essas possibilidades. É dizer, esse interesse comum referido no inciso I deve, necessariamente, estar associado a uma relação pessoal e direta com o fato gerador. Assim, além das pessoas expressamente apontadas pela lei, seriam solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo pessoas que tenham, em comum, relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. Luciano Amaro propõe a seguinte solução para a interpretação do art. 124, I coerente com a regra do art. 121, I, a saber:

O interesse comum no fato gerador põe o devedor solidário numa posição também comum. Se em dada situação (a co-propriedade, no exemplo dado), a lei define o titular do domínio

como contribuinte, nenhum dos co-proprietários seriam qualificados como terceiros, pois ambos ocupariam, no binômio Fisco-contribuinte, o lugar do segundo (ou seja, o lugar de contribuinte). Ocorre que cada qual só se poderia dizer contribuinte em relação à parcela de tributo que correspondesse à sua quota de interesse na situação. Como a obrigação tributária (sendo pecuniária) seria divisível, cada qual poderia, em princípio, ser obrigado apenas pela parte equivalente ao seu quinhão de interesse. O que determina o Código Tributário Nacional (art. 124, I) é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, onde se poderia dizer que a condição de sujeito passivo assumiria forma híbrida em que cada co-devedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro.

Penso que a grande virtude dessa construção é explicitar a vinculação do interesse comum do art. 124, I à condição de sujeito passivo como contribuinte, do 121, I. Isto é, para figurar como obrigado solidário com base no art. 124, I a pessoa teria que estar numa posição em que poderia ser considerada contribuinte, ainda que em relação a apenas uma parte da obrigação. A sujeição passiva solidária decorreria da impossibilidade de divisão, dado o interesse comum, da parcela da obrigação a ser imputada a cada um ou mesmo da opção do legislador, no caso de interesse comum, de atribuir responsabilidade solidária, sem interferir na divisão, entre os co-obrigados da parcela de cada um. O exemplo geralmente mencionado pela doutrina e referido por Luciano Amaro é o da co-propriedade de imóvel. Todos os co-proprietários estariam na situação referida no art. 121, I e, portanto, poderiam ser considerados contribuintes, pelo menos em relação ao seu quinhão.

Não basta, portanto, para ser apontado responsável solidário, nos termos do art. 124, I do Código Tributário Nacional, que a pessoa concorra para a realização do fato gerador, que participe de ações que culminem com a ocorrência do fato gerador. É preciso que, mais do que participar do fato gerador, o realize, ao lado de outras pessoas, que envergue a condição pessoal ou realize as ações definidas como necessárias à ocorrência do fato gerador: obter a disponibilidade de renda, ter o domínio útil de imóvel, obter receita, etc.

No caso que se examina, trata-se de lançamento para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A autuação não demonstra que os indigitados obrigados solidários tenham sido os beneficiários da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. A acusação, segundo se extrai da descrição dos fatos, é de que concorreram diretamente para o pretense evidente intuito de fraude, ocultando os fatos geradores através de meios fraudulentos.

Por tudo o que foi acima exposto, essa participação não está compreendida como hipótese de sujeição passiva tributária, com base no art. 124, I do Código Tributário Nacional.

A autuação menciona, também, como fundamento da imputação de responsabilidade solidária o art. 135, III, que a seguir transcrevo:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

(...)

II – os mandatários, prepostos ou empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O referido artigo do Código Tributário Nacional versa, expressamente, sobre responsabilidade pessoal, portanto, exclusiva. É dizer, no caso de aplicação do referido comando legal, o Contribuinte deve ser, necessariamente, excluído do pólo passivo da relação obrigacional.

Não foi o que ocorreu no caso concreto, que apontou a pessoa jurídica DPM Distribuidora Ltda. como sujeito passivo e que, como se verá mais adiante, na condição de responsável, os sócios da empresa o Sr. Alberto Brandão Teixeira Filho, CPF: 001.032.844-00, Sr. Walter da Silva Vieira Filho, CPF: 018.630.774-20 e Sra. Márcia D'Assunção Vieira, CPF: 018.630.774-80, como responsáveis solidários.

Para admitir-se, no caso, a responsabilidade solidária, com fundamento no 135, II e III, ter-se-ia, necessariamente, que excluir a contribuinte DPM Distribuidora Ltda. do pólo passivo.

De qualquer forma, apesar da referência feita na autuação ao artigo 135, III, não é disso que se trata neste processo. Não só pelo fato de o lançamento ter apontado a empresa como contribuinte mas, também, pelo fato de que o fundamento fático referido na autuação é o de ter os indigitados obrigados solidários, interesse comum no fato gerador.

Assim, também não se mantém a responsabilidade solidária com fundamento o artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Razão pela é de se excluir, o Sr. Alberto Brandão Teixeira Filho, CPF: 001.032.844-00, Sr. Walter da Silva Vieira Filho, CPF: 018.630.774-20 e Sra. Márcia D'Assunção Vieira, CPF: 018.630.774-80, como responsáveis solidários.

09 – QUANTO A TRIBUTAÇÃO DECORRENTE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Como se infere do relato, a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) decorre do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, especificamente, em razão das irregularidades apuradas pela autoridade fiscal lançadora mantida de forma parcial.

Em observância ao princípio da decorrência, e sendo certo a relação de causa e efeito existente entre o suporte fático em ambos os processo, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir nos presentes julgados, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, o autuado não conseguiu elidir a totalidade das irregularidades apuradas, deve-se manter, em parte, o exigido no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as

Processo nº 19647.000186/2006-23
Acórdão n.º **1302-000.976**

S1-C3T2
Fl. 478

exigências que a formalizada no processo principal quer as dele originadas (lançamentos decorrentes) repousam sobre o mesmo suporte fático.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada lançada de forma concomitante com a multa de ofício, deduzir das receitas lançadas para fins de apuração da receita líquida a incidência do PIS e da COFINS, desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% e excluir da autuação a responsabilidade solidária de Alberto Brandão Teixeira Filho, Walter da Silva Vieira Filho e Márcia D'Assunção Vieira.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo de Andrade, Redator Designado

Neste julgado, manifestou o ilustre Conselheiro Relator Paulo Cortez seu posicionamento no sentido de que são incabíveis: a) a manutenção concomitante da multa isolada, por não recolhimento de estimativas mensais, com a multa de ofício aplicada sobre a diferença tributável no ajuste; b) a manutenção da multa qualificada, aplicada no percentual de 150%.

Não obstante estarem tais posições escoradas em valiosos fundamentos, o colegiado divergiu, por voto de qualidade, seguindo o entendimento de que a cobrança efetuada nestes termos é legal, e, no caso vertente, devida. É neste mesmo diapasão que, designado para redigir o voto vencedor, manifesto meu entendimento no sentido da legalidade das referidas cobranças com base nos argumentos abaixo expendidos.

a) Concomitância entre multa isolada e multa de ofício no ajuste

Entendo que a multa de ofício proporcional e a multa isolada por falta de pagamento de estimativas podem coexistir, não havendo dupla incidência sobre idêntico fato.

A multa proporcional tem por fato gerador o crédito devido e não pago apurado ao final do período de apuração, relativo ao tributo ou contribuição apurados naquele período, conforme o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Já a multa isolada tem por fato gerador o crédito devido e não pago relativo às estimativas mensais devidas pelo contribuinte optante do lucro real anual, apurado ao final do mês-calendário, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/96. Vejamos as situações:

Lei nº 9.430/96

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

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

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

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa

para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Art. 30. A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido, determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior.

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Neste ponto, entendo que as incidências mensais não são meras antecipações, posto que seu inadimplemento constitui o contribuinte em mora e é sancionado. Desta forma, se constituem o devedor em mora, e ensejam aplicação de penalidades (as quais incidem sobre o não pagamento de obrigações principais) não podem deixar de ser consideradas como obrigações tributárias, pois se não o fossem, restariam violados o art. 3º e o art. 113 do CTN. Assim, são obrigações tributárias compensáveis, porém, com o tributo ou contribuição apurados no final do período de apuração (art. 2º, §4º, IV, da Lei nº 9.430/96).

Esta a saída encontrada pelo legislador, que não as prescreveu como meras antecipações exatamente para poder sancionar seu inadimplemento. Daí ser inócuo reputá-las como meras antecipações, sugerindo seu saneamento com base no recolhimento ao final do exercício, após realizada a apuração anual. Isto porque tal raciocínio vai contra o conteúdo prescritivo desejado pelo legislador, que para garantir tal cumprimento, ainda fez constar que o pagamento é devido mesmo que apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do exercício.

Note-se, ademais, que a opção mencionada na redação do art. 2º não diz respeito à qualquer faculdade de efetuar ou não o pagamento das estimativas, mas se relaciona com a outra possibilidade prevista em lei, qual seja, a de que o contribuinte opte pela suspensão ou redução do pagamento do imposto, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto ou da contribuição, calculados com base no lucro real do período em curso, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pela Lei nº 9.065/95, *in verbis*:

Lei nº 8.981/95

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) *deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*

b) *somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.*

§ 2º *Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.*
[\(Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995\)](#)

§ 3º *O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29.* [\(Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995\)](#)

§ 4º *O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo.* [\(Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995\)](#)

Cabe ressaltar, por fim, que as normas que prescrevem ambas as infrações (isolada, por falta de recolhimento de estimativas e proporcional, por falta de recolhimento do tributo ao final do exercício) e cominam as penalidades pela sua violação estão ambas vigentes, não cabendo ao órgão julgador administrativo deixar de observar os efeitos legais daí decorrentes pelo muitas vezes sugerido *efeito confiscatório* derivado da dupla incidência, pois tal afastamento da norma que prescreve a multa isolada implicaria violação do art.26-A do Decreto nº 70.235/72, que veda o afastamento de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade.

Neste sentido, entendo que possam ambas coexistir, sem que disso resulte qualquer violação ao direito posto.

b) Multa qualificada

No que tange à aplicação da multa qualificada, vê-se da análise do processo que a recorrente sofreu a penalização com base na multa qualificada (150%), porque, segundo apurou a autoridade fiscal:

- nos anos de 2000, 2001 e 2002 o contribuinte registrou na contabilidade apenas as receitas de vendas de mercadorias e serviços do estabelecimento matriz, omitindo as receitas das filiais, enquanto para o fisco estadual apresentou informações mais realistas no que diz respeito às receitas auferidas;

- apresentou DIPJ relativas àqueles mesmos anos com valores de receitas bem aquém das efetivamente aí feridas. Só após iniciado o procedimento de ofício é que o contribuinte apresentou uma declaração retificadora, relativa ao a. c. 2001, contendo valores que demonstram estar mais afinados com a sua realidade econômica observada. É importante frisar que a DIPJ retificadora relativa ao ac 2002 contém valores de receitas (que são idênticos

ao da DIPJ original) muito inferiores aos apurados pela fiscalização (cerca de trinta e sete por cento);

- apresentou à fiscalização livros Diário onde se encontram transcritas Demonstrações dos Resultados dos Exercícios — DRE dos anos de 2000, 2001 e 2002 com valores significativamente inferiores aos constantes nas DRE apresentadas à Junta Comercial do Estado de Pernambuco para arquivamento, o que revela um comportamento dúbio no que se refere à consistência das informações, com claro detrimento do fisco federal;

- as DCTF apresentadas pela fiscalizada, relativamente aos anos apontados, expressam valores de tributos substancialmente inferiores aos apurados pela fiscalização. O mesmo se aplica aos recolhimentos efetuados, quando existentes. Os tributos apurados por ocasião dos ajustes anuais de 1999 a 2002 (IRPJ e CSLL) sequer foram declarados pela empresa;

- até o início do procedimento de ofício, o contribuinte encontrava-se omissa da entrega das DCTF relativas ao ano de 2003, tendo também deixado de recolher a maioria dos tributos federais devidos naquele ano.

Para mim, a concorrência de tais fatos autoriza a qualificação da multa de ofício, por restar demonstrado que a recorrente, por meio dos atos praticados, tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou de suas circunstâncias materiais, consoante art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964.

Em primeiro lugar, verifica-se a reiteração da conduta de informar dados inverídicos e sistematicamente apurados nas declarações prestadas ao Fisco Federal em valores inferiores àqueles efetivamente apurados em procedimento de ofício por vários anos-calendário. Tal situação afasta a hipótese de erro material, posto que exsurge daí sua intenção de manter o fisco em erro, ano após ano, à sombra do real aumento de riqueza experimentado, e, assim, perpetuando a inadimplência dos valores devidos e não pagos.

Além disso, a recorrente prestou declarações ao Fisco Federal contendo valores inferiores àqueles prestadas ao Fisco Estadual. Tal situação também concorre para evidenciar sua intenção de sonegar tributos federais. Ocorre que a percepção de risco é em geral maior quanto à sonegação de tributos estaduais, relativamente aos federais. Isto porque, em geral, dada sua estrutura regional e local maior, os fiscos estaduais possuem mais agentes fiscais na localidade, são mais presentes e realizam mais procedimentos fiscais. Assim, verifica-se que a recorrente preocupou-se em não ocultar do fisco mais próximo e atuante, deixando, porém, de fazer o mesmo quanto ao fisco federal, o que demonstra sua intenção de sonegar tributos federais.

A declaração de rendimentos é o meio que a Administração Tributária possui para averiguar o cumprimento das obrigações do sujeito passivo, entendendo que a conduta de falseá-la, reduzindo-lhe os valores de receita bruta, demonstra intenção de esconder do Fisco a ocorrência de fatos geradores. Provada a redução, entendendo caracterizado o intuito de fraude, o qual autoriza a exasperação da multa.

No caso vertente, além de omitir receitas na declaração de rendimentos (DIPJ), a recorrente também omitiu débitos na DCTF, para evidentemente corroborar os dados inverídicos prestados na sua DIPJ.

Processo nº 19647.000186/2006-23
Acórdão n.º **1302-000.976**

S1-C3T2
Fl. 483

Evidencia-se, assim, para mim clara a conduta dolosa de ocultar do Fisco Federal a ocorrência de fatos geradores.

Assim, voto para manter a multa qualificada, aplicada no percentual de 150%.

Sala das Sessões, 11 de setembro de 2011.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade – Redator Designado