




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 23 / 22 / 2004

VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.001569/2002-50
Recurso nº : 123.605
Acórdão nº : 203-09.470

Recorrente : NA ANDRASCHKO ME
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. Não há que se falar de nulidade quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender. **Preliminar rejeitada.**

COFINS. INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CÁLCULO A MENOR. Comprovado o recolhimento a menor das contribuições sociais, em fase de redução indevida da base de cálculo, correto o lançamento de ofício para exigência do valor devido.

MULTA DE OFÍCIO. MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL. SITUAÇÃO QUALIFICATIVA. FRAUDE. O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a atuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. A omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que, pertinente aplicabilidade da penalidade inserida no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **NA ANDRASCHKO ME.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos: I) em rejeitar a preliminar de nulidade; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 16 de março de 2004.


Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente


Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Antonio Carlos Atulim (Suplente), Valmar Fonsêca de Menezes, Valdemar Ludvig, Luciana Pato Peçanha Martins, César Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/ovrs



Processo nº : 10120.001569/2002-50
Recurso nº : 123.605
Acórdão nº : 203-09.470

Recorrente : NA ANDRASCHKO ME

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de apuração de março/1997 a abril/2001.

A contribuinte impugna o auto de infração constante do presente processo, alegando, em síntese, que:

- o auto de infração é nulo, uma vez que não foi assegurado à contribuinte a totalidade de seu prazo para oposição do contraditório e a ampla defesa ante sua inconformidade, relativamente ao Ato Declaratório Executivo nº 8, de 27 de fevereiro de 2002, publicado no DOU de 15 de março de 2002;

- é nulo também o auto de infração porque carece de atender ao princípio da legalidade e da ampla defesa, vez que não alinha fato com enquadramento, haja vista total falta de informação e fundamentação relacionados ao motivo que gerou a autuação;

- com base nos cálculos demonstrados (fls. 187/188), caso haja algum valor em aberto a título de Cofins, este valor não corresponde a R\$274.628,38 e sim a R\$253.010,55, considerando os valores recolhidos a título de Cofins no SIMPLES; e

- a multa aplicada é confiscatória, fere o art. 150, IV, da Constituição Federal e a Lei nº 9.298/1996, não observando os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

A multa excessiva tem sido rejeitada inclusive pelo STF e doutrinadores, sendo que sua aplicação deve levar em conta, sempre, a capacidade contributiva, o grau da falta, os antecedentes fiscais do contribuinte, o dano sofrido pelo erário público, a existência ou não de conluio, fraude fiscal, sonegação fiscal, a má-fé ou o dolo, enfim, os elementos subjetivos que devem ser analisados e perquiridos pelo aplicador da Lei, a fim de que esta seja aplicada em seus princípios teleológicos, e não aleatoriamente, punindo-se a falta mais leve com a pena maior.

Por fim, se for o auto de infração julgado procedente, requer sejam deduzidos do montante apurado como devido os valores já pagos a nível de Simples, conforme atestado pelas guias em anexo.

Por meio do Acórdão de nº 4.052, de 09 de dezembro de 2002, os julgadores da 2ª Turma da DRJ em Brasília-DF, por unanimidade de votos, julgaram procedente o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/01/1998 a 30/06/2002

Ementa: Nulidade



Processo nº : 10120.001569/2002-50
Recurso nº : 123.605
Acórdão nº : 203-09.470

Não há que se falar de nulidade quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.

Falta de Recolhimento

Constatada falta de recolhimento da contribuição no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter o lançamento, por força da lei.

Multa Qualificada

Comprovada a ocorrência do evidente intuito de fraude, a multa de lançamento de ofício deve ser elevada para cento e cinquenta por cento.

Multa Confiscatória

O instituto do confisco, constitucionalmente posto, importa em prejuízos exorbitantes para toda a sociedade, não ocorre com infrações à legislação tributária.

Lançamento Procedente”.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresenta recurso, pelo qual apenas reitera os argumentos no que diz respeito à nulidade do auto de infração e a inexistência de dolo ou fraude. Por último, reafirma o caráter abusivo da multa aplicada.

Consta dos autos a informação de processo de Arrolamento de Bens e Direitos de ofício (fl. 224), para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o artigo 33, § 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002 e a Instrução Normativa SRF nº 26, de 06/03/2001.

É o relatório.



Processo nº : 10120.001569/2002-50
Recurso nº : 123.605
Acórdão nº : 203-09.470

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, merecendo ser conhecido.

Conforme relatado, as matérias submetidas à apreciação deste Colegiado dizem respeito, em preliminar, à nulidade do auto de infração, e no mérito, à aplicabilidade da multa de ofício. Passo ao exame das matérias.

Da preliminar de nulidade do auto de infração

Especificamente, alega a recorrente em seu recurso, ter ocorrido “nulidade” sob o argumento de que (*sic*) “o mencionado auto de infração tão somente estipulou em seu corpo, prazo de 20 (vinte) dias para a defesa do autuado, quando a lei lhe exige que seja oferecido o prazo de 30 (trinta) dias.” Equivoca-se, a recorrente, nas suas alegações preliminares, eis que compulsando os autos, verifica-se à fl. 122 - no corpo da intimação ao auto de infração, a estipulação do prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência. Portanto, inexistente qualquer vício invocado pelo contribuinte.

No mais, há de se observar que a legislação fiscal, em matéria relativa a nulidade processual, adota o velho princípio estabelecido no artigo 244 do Código de Processo Civil, que considera válidos os atos que, embora praticados de forma incorreta, atingem sua finalidade. Somente seriam invalidados, **se fosse este o caso**, os atos que importassem em erros essenciais, os quais não permitem a aplicação do “*princípio da salvabilidade*” dos atos jurídicos, ou que tivessem propiciado cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Em razão do exposto, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração.

No mérito:

a) Do faturamento – base de cálculo da COFINS

Há de se ressaltar que inexistente nos autos discussão quanto aos valores não pagos. A obrigação tributária da empresa surgiu com a ocorrência do fato gerador, cuja situação está definida em lei como necessária e suficiente (arts. 113 e 114 do CTN), tendo em vista que a Lei nº 9.718/98 aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente à COFINS, objeto de análise do presente auto de infração.

Nos termos da Lei nº 9.718/1998, a Cofins devida pelas pessoas jurídicas de direito privado será calculada com base no faturamento correspondente à receita bruta, entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Em assim sendo, o fato gerador da Cofins está perfeitamente caracterizado nos autos que comprovam ter havido faturamento no período contemplado pelo lançamento de ofício, cujo montante constitui a base de cálculo da Contribuição.



Processo nº : 10120.001569/2002-50
Recurso nº : 123.605
Acórdão nº : 203-09.470

b) Do agravamento da multa de ofício

Consta da descrição dos fatos (fl. 125) que a a autuada exerceu a prática de reduzir indevidamente a receita oferecida à tributação, reiteradamente, durante anos consecutivos, caracterizando evidente intuito de fraude, pois declarou *“uma pequena fração da receita de vendas (vendas efetuadas – devoluções de vendas) escriturada nos seus livros fiscais, conforme demonstrado nas planilhas às fls. 111 a 115, comparadas com as Declarações Anuais Simplificadas apresentadas à SRF, onde a empresa declara ao Fisco Federal suas receitas auferidas (fls. 101 a 110).”* Em média, declarou valores 9,5% do escriturado.

Diante dos fatos apresentados, o cerne da questão sob análise cinge-se à determinação de se a contribuinte, em declarar e recolher valores menores que aqueles constantes da sua escrituração, teria incorrido em pelo menos uma das condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina:

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

(...)

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

Por seu turno, os arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964, assim rezam:

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

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

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

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

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.” (grifei)

O conceito de fraude em matéria tributária é prescrito no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, matriz legal do artigo 355 do RIPI/82, *in litteris*:

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



Processo nº : 10120.001569/2002-50
Recurso nº : 123.605
Acórdão nº : 203-09.470

Examinando especificamente essa prescrição, o ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho assim lecionou:

*"Nessa idéia de ilícito tributário subjetivo, temos o comportamento do infrator caracterizado pelo esforço deliberado no sentido de retardar ou impedir o acontecimento do fato jurídico, ou, ainda, tentando modificar ou excluir os traços peculiares à identificação daquele evento, tudo dirigido ao escopo de não pagar a quantia devida a título de imposto, de pagá-la com redução, ou de diferir, no tempo, a prestação pecuniária."*¹ (original sem destaques)

Para a caracterização da fraude, portanto, é indispensável a presença do dolo, ou seja, deve estar evidente a intenção do contribuinte no sentido de impedir ou retardar o fato gerador ou excluir ou modificar suas características essenciais. Nesse sentido, ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho:

"... no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente. (...).

Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposos da conduta do administrado. Isto não basta. Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fática.

*É justamente por tais argumentos que as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas. O dolo e a culpa não se presumem, provam-se. Predicando contornar os obstáculos que adviriam à atividade de fiscalização dos tributos, tivesse ela de pautar-se dentro desses parâmetros estritamente legais, serve-se o legislador do apelo à presunção, que equipara, desatinadamente, as infrações subjetivas às objetivas. Tais preceitos brigam com a sistemática do nosso direito positivo, que não comporta equiparação dessa índole, agredindo a sólida estrutura de institutos jurídicos seculares e maculando a inteireza de direitos fundamentais consagrados no texto do Estatuto Supremo."*²

No mesmo sentido é a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes:

"A fraude fiscal, que pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de subtrair-se, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Há sempre, na fraude fiscal, como quer Ernst Blumenstein, um "comportamento intencional dirigido a induzir em erro a autoridade" (Sistema de Diritto Delle Imposta). Conforme vemos, o conceito de fraude é amplíssimo, mas sempre exige o dolo, um ânimo de

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, 13ª edição, p. 504.

² Op. cit. p. 506



Processo nº : 10120.001569/2002-50
Recurso nº : 123.605
Acórdão nº : 203-09.470

*fraudar. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.*³

Assumidas as premissas de que a autoridade julgadora deve se ater ao constante dos autos e de que a fraude pressupõe o elemento volitivo no sentido de minorar a obrigação tributária - elemento esse cuja existência, consoante se verifica das lições de Paulo Barros Carvalho, deve estar comprovada - somente poderá ser reconhecida a fraude supostamente verificada na espécie se houver, nos autos, indubitosa prova de sua existência.

A declaração e recolhimento a menor de receitas comprovadamente auferidas, ao longo de vários períodos-base, aliados à utilização de um padrão de procedimento sistemático, deixa evidente a voluntariedade da conduta adotada e o escopo de exonerar-se do pagamento de tributos à Fazenda Pública, o que inclui a ação perpetrada pelo sujeito passivo na categoria delituosa de sonegação fiscal, que encontra definição no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, acima reproduzida. O procedimento adotado pelo contribuinte, em declarar e pagar valores menores que aqueles resultantes da sua escrituração, de forma reiterada, interferiu para encobrir os verdadeiros aspectos da situação de fato, capaz de provocar a incidência da norma tributária, para dificultar ou impedir que a autoridade fiscal detectasse o pagamento de valores menores que os devidos.

No mais, cumpre observar, ter me curvado ao posicionamento deste Colegiado que tem, reiteradamente, de forma consagrada e pacífica, entendido que não é foro ou instância competente para a discussão da constitucionalidade das leis, principalmente quando sobre elas pairam dúvidas. Inexiste conclusividade sobre a natureza jurídica da multa de ofício agravada.

Nesse sentido, a discussão sobre os procedimentos adotados por determinação das Leis ou sobre a própria constitucionalidade da norma legal escapa à órbita da Administração, para se inserir na esfera da estrita competência do Poder Judiciário. Em sendo assim, cabe ao órgão administrativo, tão-somente, aplicar a legislação em vigor.

Enfim, diante dos fatos e conclusões expostas, entendo devida a aplicabilidade da multa imposta.

Conclusão

Enfim, diante dos fatos e conclusões expostas, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração, e no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 16 de março de 2004.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 3ª ed., 2º vol., p. 615.