



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

Processo n° 11634.720068/2011-30
Recurso n° 000.001 Voluntário
Acórdão n° **1401-00.743 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de março de 2012
Matéria Normas Gerais de Direito Tributário
Recorrente D P A DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ERRO DO CONTADOR. INOPONIBILIDADE AO FISCO

Se o contador da empresa incorreu em erro na escrituração do contribuinte, poderá responder perante a entidade profissional e também perante o Poder Judiciário, pelos danos causados. No entanto, o descumprimento da relação contratual existente entre a empresa e o profissional contabilista não é oponível ao Fisco, mormente num caso em que a empresa reconhece a existência do contador como tendo sido o profissional livremente escolhido por ela. A Recorrente é responsável pelas escolhas que realiza, inclusive com relação ao profissional que contrata para cuidar de área tão importante do seu negócio.

ALTERAÇÃO DO REGIME FISCAL IMPOSSIBILIDADE.

Não pode o auditor fiscal, quando da lavratura do auto de infração, alterar o regime de opção do contribuinte para aplicar outro regime, salvo nas hipóteses impostas pela lei.

OMISSÃO DE RECEITAS. VALORES VULTOSOS. REITERAÇÃO. INTUITO DOLOSO. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A prática de omissão de receitas em valores vultosos em relação às receitas declaradas, de maneira reiterada e com o claro objetivo de evitar o pagamento de tributos federais, configura o dolo da contribuinte e enseja a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos parcialmente os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (Relator) e Maurício Pereira Faro que reduziam a multa qualificada. Designado para redigir o voto vencedor no tocante a multa qualificada o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire Da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes De Mattos, João Carlos de Figueiredo Neto

Relatório

Trata o presente feito de auto de infração decorrente da constatação de omissão de receitas por parte da Recorrente nos anos-calendário 2006 a 2008, em que se cobram diferenças dos tributos recolhidos na sistemática do Simples (até 30 de junho de 2006) e na sistemática do lucro presumido (de julho de 2006 a dezembro de 2008), acrescidos de multa qualificada e juros apurados pela Selic.

Por razões de praticidade, adoto o relatório constante da decisão proferida pela DRJ de Curitiba, *in verbis*:

2. Os autos de infração no Simples são os seguintes:

a) Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ – Simples, págs. 139/145, no valor de R\$ 9.996,15, devido a:

a. omissão de receitas da atividade registradas no livro Registro de Apuração do ICMS, não declaradas, nos meses 01 a 06/2007; base legal no art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 2º, § 2º, 3º, § 1º, a, 5º, 7º, § 1º, 18 da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996; art. 3º da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998; arts. 186, 188 e 199 do Regulamento do Imposto de Renda RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999);

b. insuficiência de recolhimento, devido às diferenças de percentuais resultantes da omissão de receitas; base legal no art. 5º da Lei nº 9.317, de 1996, art. 3º da Lei nº 9.732, de 1998 e arts. 186 e 188 do RIR de 1999;

b) contribuição ao Programa de Integração Social – PIS – Simples, págs. 147/152, no valor de R\$ 7.362,58, relativos à insuficiência de recolhimentos nos períodos de 02 a 06/2007; base legal no art. 3º, b da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970, c/c o art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973; arts. 2º, I, 3º, 9º da Medida Provisória nº 1.249, de 14 de dezembro de 1995, e suas reedições; art. 5º da Lei nº 9.317, de 1996; art. 3º da Lei nº 9.732, de 1998;

c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL Simples, págs. 153/160, no valor de R\$ 11.237,43, relativamente a:

a. omissão de receitas da atividade registradas no livro Registro de Apuração do ICMS, não declaradas, nos meses 01 a 06/2007; base legal art. 1º da Lei nº 7.689, de 15 de

dezembro de 1988; arts. 2º, § 2º, 3º, § 1º, c, 5º, 7º, § 1º, e 18 da Lei nº 9.317, de 1996; art. 3º da Lei nº 9.732, de 1998;

b. insuficiência de recolhimento, devido às diferenças de percentuais resultantes da omissão de receitas, relativos aos meses 01 a 06/2007; base legal art. 1º da Lei nº 7.689, de 1988; art. 5º da Lei nº 9.317, de 1996; art. 3º da Lei nº 9.732, de 1998;

d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Simples, págs. 161/168, no valor de R\$ 33.413,90, relativamente a:

a. omissão de receitas da atividade registradas no livro Registro de Apuração do ICMS, não declaradas, nos meses 01 a 06/2007; base legal art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, arts. 2º, § 2º, 3º, 1º, d, 5º, 7º, § 1º, 18 da Lei nº 9.317, de 1996; art. 3º da Lei nº 9.732, de 1998;

b. insuficiência de recolhimento, devido às diferenças de percentuais resultantes da omissão de receitas, relativos aos meses 01 a 06/2007; base legal art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 5º da Lei nº 9.317, de 1996; art. 3º da Lei nº 9.732, de 1998;

e) Contribuição para a Seguridade Social – INSS Simples, págs. 169/176, no valor de R\$ 93.015,06, relativamente a:

a. omissão de receitas da atividade registradas no livro Registro de Apuração do ICMS, não declaradas, nos meses 01 a 06/2007; base legal arts. 2º, § 2º, 3º, § 1º, f, 5º, 7º, § 1º da Lei nº 9.317, de 1996; art. 3º da Lei nº 9.732, de 1998;

b. insuficiência de recolhimento, devido às diferenças de percentuais resultantes da omissão de receitas, relativos aos meses 01 a 06/2007; base legal art. 5º da Lei nº 9.317, de 1996; art. 3º da Lei nº 9.732, de 1998.

3. Sobre os impostos e contribuições devidos por insuficiência de recolhimento exige-se a multa de 75% do art. 44, I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação do art. 14 da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, e da Lei nº 11.488 de 15 de junho de 2007, c/c o art. 19 da Lei nº 9.317, de 1996; sobre a infração de omissão de receitas, a multa foi de 150% do art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488 de 2007; e ainda juros de mora segundo o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996.

4. Às págs. 128/131, encontram-se demonstrados pela fiscalização os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta apurada do art. 23, II, da Lei nº 9.317, de 1996, com a redação da Medida Provisória nº 275, de 29 de dezembro de 2005, convertida na Lei nº 11.307, de 19 de maio de 2006; às págs. 132/135, demonstrativo de apuração dos valores não recolhidos e às págs. 136/139, apuração do imposto/contribuição sobre diferenças apuradas.

5. Ao autos de infração relativos ao 2º semestre de 2007 e aos ano-calendário 2008 e 2009, na sistemática do lucro presumido, são os seguintes:

f) Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ – Simples, págs. 177/191, no valor de R\$ 115.377,70, devido a omissão de receitas da atividade registradas no livro Registro de Apuração do ICMS, não declaradas, fatos geradores em 30/09/2007, 31/12/2007, 31/03/2008, 30/06/2008, 30/09/2008, 31/12/2008, 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009, 31/12/2009; base legal no art. 528 do Regulamento do Imposto de Renda RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999);

g) contribuição ao Programa de Integração Social – PIS – Simples, págs. 192/204, no valor de R\$ 54.551,15, relativamente aos meses de 07/2007 a 10/2009 e mesma infração descrita; base legal nos arts. 1º e 3º, da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970, art. 2º, I, “a” e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002;

h) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL Simples, págs. 205/216, no valor de R\$ 91.230,64, devido a omissão de receitas da atividade registradas no livro Registro de Apuração do ICMS, não declaradas, fatos geradores em 30/09/2007, 31/12/2007, 31/03/2008, 30/06/2008, 30/09/2008, 31/12/2008, 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009, 31/12/2009; base legal art. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 24, § 2º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 37 da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002; art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com as alterações pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008;

i) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Simples, págs. 217/230, no valor de R\$ 251.775,17, relativa à mesma infração; fatos geradores mensais de 31/07/2007 a 31/12/2009; base legal no art. 2º, II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 2002.

6. Sobre os impostos e contribuições devidos exige-se a multa de 150% do art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007; e juros de mora segundo o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996.

7. Às págs. 118/126, no Termo de Verificação e Encerramento de Fiscal, estão descritos os procedimentos de fiscalização e a autuação.

8. Cientificada em 08/04/2011, pág. 234, a interessada apresentou a impugnação tempestiva em 09/05/2011, págs. 235/263, acompanhada dos documentos de págs. 264/273.

9. *Questiona por que o autuante não lhe concedeu a oportunidade de refazer a contabilidade, porque o responsável pelas deficiências de declaração foi o contador, o qual já foi substituído, tendo a empresa oferecido denúncia contra ele ao Conselho Federal de Contabilidade – CFC e afirma que a culpa é do Poder Público que não fiscaliza o exercício dessa profissão; também reclama da complexidade da legislação o que a torna incompreensível, tal o emaranhado de regulações, e afirma que mesmo o autuante se enganou porque capitulou a multa de ofício de 150% no art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996, que já havia sido alterado há 4 (quatro) anos para 75%, sendo que também o art. 19 da Lei nº 9.317, de 1996, havia sido revogado inteiramente, assim como esta lei; que tampouco o fiscal atentou para as especificidades do negócio operado pelo contribuinte e, por fim, foi incongruente ao afirmar que o contribuinte agiu como dolo, dado que reconheceu que apesar de não ter o litigante declarado os débitos, efetuou recolhimentos de tributos no lucro presumido.*

10. *Acusa a autuação de confiscatória, porque o autuante não levou em consideração que grande parte da mercadoria comercializada pelo contribuinte são combustíveis, enquadrados no regime de substituição tributária e sendo que o percentual de lucro presumido na revenda de combustíveis é de apenas 1,6% (art. 223, do RIR de 1999), o que leva à conclusão de que, no período de 01 a 07/2007, em vez de declarar pelo Simples, era muito mais vantajoso declarar pelo lucro presumido.*

11. *Além disso, declarar pelo lucro real teria sido ainda mais vantajoso, porque, afirma, nesse regime, a base de cálculo é o lucro contábil ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, podendo ser deduzidas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário, que é o caso do IPI e ICMS Substituição Tributária; e que o contribuinte pode se retirar voluntariamente do lucro presumido e optar pelo lucro real com estimativas mensais mediante o pagamento nessa sistemática relativamente ao primeiro período de apuração do ano-calendário seguinte.*

12. *Afirma que esses fatos evidenciam a incompetência do contador e o despreparo e intransigência do fiscal autuante, que não levou em conta tais fatos, devolveu uma justificativa apresentada pelo contador, quando deveria ter reaberto prazo para que a empresa pudesse se adequar, mas, em vez disso, lavrou as autuações no Simples e no lucro presumido.*

13. *Disserta acerca das sanções e incapacidade contributiva, transcrevendo textos de diversos autores e citando jurisprudência e exemplos de outros países: que o dever advindo da norma tributária classifica-se em principal e acessório; as infrações tributárias se classificam em substanciais ou materiais, relativas a não pagamento de tributos, e formais; as sanções tributárias se submetem a limites quantitativo (vedação constitucional do confisco) e qualitativo (só podem ser pecuniárias e observar o princípio do contraditório e ampla defesa, legalidade, tipicidade e motivação, e ainda o da*

capacidade contributiva); a capacidade contributiva é o critério balizados no tratamento a integrantes de uma mesma categoria; que a capacidade econômica é condição necessária, mas não suficiente para a configuração da capacidade contributiva, sendo que deve ser considerada a dedução de todos os gastos e elementos passivos que influem na situação econômica da pessoa jurídica; que deve prevalecer o critério da capacidade contributiva; que é necessária a graduação da exação em conformidade com as possibilidades econômicas do sujeito passivo e o respeito aos limites máximos além dos quais a exação passa a ser confiscatória; que as sanções tributárias derivam do jus tributandi e não do jus puniendi; e conclui que, como decorrência direta da observância dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, ao mesmo tempo em que estão vedadas sanções fiscais que impliquem o desrespeito do mínimo existencial, que comprometam o desempenho regular de atividades econômicas e que signifiquem a superação do referido limite do razoável, impõe-se a graduação dessas penalidades segundo as diferentes capacidades econômicas dos infratores, de modo a realçar a própria função punitiva a elas intrínseca.

14. Acerca da penalidade aplicada, além de revogado o texto que definia como de 150% a multa de ofício do art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996, assim como o art. 19 da Lei nº 9.317, de 1996, tal artigo previa a multa qualificada apenas se comprovada a existência de evidente intuito de fraude, conforme definido nos arts. 70 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que seria, conforme jurisprudência administrativa, a utilização de documentos inidôneos ou falsos para comprovar despesas, por exemplo, mas não para os casos de mera falta de recolhimento de tributos decorrente de divergência de critérios na interpretação de sentença judicial, no exame de documentos e dos elementos necessários para o lançamento, ou nos casos em que as operações estavam claramente explicitadas em contratos, mas que foram imprópria ou irregularmente contabilizadas; tampouco no caso de omissão de receitas identificada por depósitos bancários de origem não comprovada e mesmo nos negócios jurídicos simulados, contratados a fim de tirar proveito de regime tributário mais benéfico; por isso, requer a revisão da legislação capitulada e as condições para a qualificação da multa, mesmo porque, também têm como consequência a elaboração de representação fiscal para fins penais ao Ministério Público e conseqüente abertura de processo criminal contra o contribuinte.

15. Disserta sobre as hipóteses de qualificação da multa de ofício, concluindo que o ponto comum das três modalidades caracterizadoras, que são a sonegação, a fraude e o conluio, é o dolo, definido conforme art. 145 do Código Civil como um típico vício de consentimento que consiste na utilização de artifícios enganosos por uma parte, a fim de induzir a outra parte a erro. Na realização de negócio jurídico, é um vício de vontade de uma das partes; mas que no direito penal, é conceituado como a vontade ou a intenção do agente de praticar o ato previsto como crime.

16. Entende que o dolo a que se refere ao art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, é o penal, portanto se refere a falsificação de documento, emissão de nota fiscal calçada ou espelhada, prestação de informações falsas à autoridade fiscal, venda de mercadorias sem documentação fiscal, etc; e se refere também ao art. 71 da mesma lei, citando como exemplos de dolo a omissão de rendimentos, a ocultação de bens, a declaração falsa, a não contabilização de negócios jurídicos.

17. Por último, destaca que, se somente é cabível a aplicação de multa agravada nos casos de sonegação, fraude ou conluio, independente de outras penalidades administrativas, então ela se aplica somente nos casos em que esteja presente a conduta criminosa e procedimentos realizados pelo contribuinte que gerem dívidas sobre o regime jurídico-tributário aplicável, ainda que possam ser caracterizados como simulados, não bastam para a aplicação de tal multa, pois não são crime.

18. Requer a anulação da autuação e o afastamento da multa de 150% e que o processo seja convertido em diligência, reabrindo-se o prazo para que a empresa possa ajustar sua contabilidade da forma correta, dado que não foi apresentada ao fiscal somente devido à incapacidade técnica do então contador da empresa.

Em análise às razões apresentadas pela Recorrente, a DRJ de Curitiba negou provimento à impugnação, tendo a decisão sido ementada conforme se segue, *in litteris*:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

A exação deve ser constituída de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a infração.

DILIGÊNCIA DESNECESSÁRIA.

Deve ser indeferido o pedido de diligência desprovida de motivação e prescindível.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE.

O sujeito passivo da obrigação principal é o contribuinte (a empresa), pois tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador; a responsabilização de um terceiro, no caso o contador, só seria possível se a litigante

provasse que este era mandatário ou preposto seu e praticou atos com excesso de poderes ou infração à lei.

MULTA DE OFÍCIO. CAPITULAÇÃO LEGAL. LEI POSTERIORMENTE MODIFICADA OU REVOGADA.

Correta a capitulação legal da multa aplicada, que se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regida pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. SONEGAÇÃO.

Aplica se multa qualificada à exigência de impostos e contribuições sonegadas, estando caracterizado o dolo.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2007

SIMPLES. OPÇÃO.

Submete-se ao regime de tributação do Simples a empresa que efetuou esta opção quando da sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica CNPJ, efetuou recolhimentos e declarou na sistemática, sendo a opção definitiva para cada ano-calendário, até a extinção deste regime.

LANÇAMENTOS REFLEXOS: PIS-Simples, CSLL-Simples,

COFINS-Simples e INSS Simples.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal, relativo ao IRPJ Simples.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2009

REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

A opção pelo regime de tributação do lucro real trimestral ou anual, ou presumido, deve ser manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou do início da atividade e cada uma dessas opções é irrevogável para todo o ano calendário.

REGIME DE TRIBUTAÇÃO. OPÇÃO.

Descabe a pretensão de ser autuada pelo lucro real, da empresa que, além de não ter apresentado a escrituração quando intimada, efetuou os recolhimentos e apresentou declarações no regime do lucro presumido, manifestado assim a opção por este regime.

ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. LUCRO PRESUMIDO. RECEITA OMITIDA. PERCENTUAL.

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

LANÇAMENTOS REFLEXOS, PIS, CSLL, COFINS.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal, relativo ao IRPJ.

Inconformada com a a improcedência de sua impugnação, a contribuinte apresentou recurso voluntário, em que argumenta o seguinte:

- a) Que nunca houve o intuito de fraude ou sonegação fiscal, tendo a autuação sido decorrente de erro do contador da empresa;
- b) Que a atividade que desenvolve, qual seja, revenda de lubrificantes e combustíveis não possui a margem de lucratividade suficiente para permitir a adoção de outra forma de apuração dos tributos que não a do lucro real;
- c) Que “se o contador tivesse a capacidade de fazer uma simulação dos cálculos previamente, jamais teria optado pelo regime do lucro presumido, e conseqüentemente a empresa não estaria passando por este constrangimento”;
- d) Que a cobrança dos tributos na sistemática do lucro presumido torna a tributação confiscatória, pois “o que a receita Federal exige da empresa é um valor muito superior ao seu patrimônio, e portanto impagável”;
- e) Que dada a falta de conhecimento do empresário e a complexidade da legislação tributária brasileira, a opção da forma de tributação acaba sendo feita, na prática, pelo contador, pelo que “a conduta do contribuinte pode ser vista como “inexigibilidade de conduta diversa”;
- f) Aduz que apresentou denúncia junto ao Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, que instaurou investigação contra o então contador da empresa;
- g) Tece considerações acerca da forma de apuração do imposto de renda pelo lucro real e pelo lucro presumido, como forma de demonstrar que lhe seria mais favorável a adoção da sistemática do lucro real;

-
- h) Tece considerações acerca dos conceitos de dolo e fraude, para afirmar que não estão presentes os requisitos necessários para a qualificação da multa aplicada;
- i) Transcreve o artigo de Celso Antônio Bandeira de Melo – O Princípio do Enriquecimento sem Causa em Direito Administrativo, para falar acerca do enriquecimento ilícito do Estado com a manutenção do presente auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Antonio Alkmm Teixeira

O recurso é tempestivo e, atendidos os demais requisitos legais, dele conheço.

Conforme se extrai do relatório supra, as razões de recurso podem ser condensadas nas seguintes alegações:

- (1) O auto de infração decorre de erro do então contador da empresa, pelo que a mesma não pode ser responsabilizada pelos equívocos praticados por profissional sujeito à regulamentação e fiscalização estatal;
- (2) Que deveria ter sido dada a possibilidade de a Recorrente refazer a sua escrita fiscal, de forma a permitir o seu enquadramento no regime mais favorável, que indica como sendo o do lucro real;
- (3) Que não estão presentes o dolo e a fraude suficientes para a qualificação da multa de ofício;
- (4) Mantido o auto de infração, ocorrerá locupletamento ilícito do Estado.

Ressalte-se que a Recorrente não se opõe ao cerne do auto de infração, qual seja, a imputação de omissão de receitas, fundamento único e exclusivo para a lavratura do auto de infração.

De toda sorte, passo à análise das razões do recurso.

ERRO DO CONTADOR DA EMPRESA. INOPONIBILIDADE AO FISCO

Nas suas razões de recurso, aduz, o Recorrente, que o contador da empresa errou ao optar pela apuração dos tributos pelo lucro presumido, o que passou a ser feito a partir do segundo semestre do ano-calendário 2007, e mantido nos anos calendário 2008 e 2009.

Permissa venia, se referido erro de fato ocorreu, não pode o mesmo ser oposto ao Fisco.

A atividade de contabilista deve ser exercida por profissionais devidamente habilitados perante as entidades de controle, por se tratar de profissão legalmente regulamentada. Neste sentido, o exercício da atividade demanda o preenchimento, pelo profissional, o cumprimento de uma série de requisitos disposto s na lei. Por outro lado, sendo uma vez habilitado pela entidade de controle, o profissional deverá se submeter às regulamentações existentes para o exercício da referida atividade. Assim, o advogado, o médico, o odontólogo, o contabilista, o fisioterapeuta etc. dependem, para que possam legalmente exercer suas atividades, atentar para as regulamentações legais e da entidade a que estão vinculados.

No entanto, o Estado não assumiu, ao exigir o cumprimento dessas regulamentações específicas, a co-responsabilidade pelos atos praticados por estes

profissionais. Não se está, aqui, diante da hipótese de prestação de serviço público, mas sim de serviços particulares por profissionais previamente habilitados.

Se, por hipótese, o contador da empresa incorreu em erro perante a Recorrente, poderá responder perante a entidade profissional e também perante o Poder Judiciário, pelos danos causados.

No entanto, o descumprimento da relação contratual existente entre a empresa e o profissional contabilista não é oponível ao Fisco, mormente num caso em que a empresa reconhece a existência do contador como tendo sido o profissional livremente escolhido por ela. A Recorrente é responsável pelas escolhas que realiza, inclusive com relação ao profissional que contrata para cuidar de área tão importante do seu negócio.

E não se diga, como pretendeu o Recorrente, que o fato de ser empresário dispensa sua atenção acerca da contabilidade da empresa. Ao dizê-lo, o Recorrente confessa sua culpa.

Isso porque, o empresário atento e cuidadoso com o seu negócio cuida para que a sua empresa mantenha-se sempre regular e busque alcançar o seu fim, qual seja, o lucro. E isso demanda redobrada atenção na seara contábil, mormente em uma área de negócios em que, como argumento o Recorrente, a margem de lucro é tão reduzida.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

ALTERAÇÃO DO REGIME FISCAL. IMPOSSIBILIDADE

Aduz, ainda, a Recorrente, que a Autoridade Fiscal teria sido pouco razoável, ao não lhe permitir refazer a sua escrita fiscal segundo um regime de apuração mais favorável do que aquele utilizado para fins de lançamento.

Segundo o parágrafo único do art. 142, “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. Ao dizer isso, a lei está impondo que a atuação do Auditor Fiscal na lavratura do auto de infração deva ser vinculada à lei, nos estreitos limites em que esta prescreve, pelo que não existe discricionariedade no exercício da atividade de lançamento.

Assim, ainda que o Auditor Fiscal quisesse permitir ao Recorrente refazer a sua escrituração fiscal segundo um novo regime de apuração, diverso daqueles pelos quais oportunamente optou, não poderia fazê-lo, sob pena de responsabilidade funcional.

Isso porque a opção do contribuinte acerca do regime de apuração é irretratável durante o mesmo ano-calendário. De fato, segundo expresso na decisão recorrida, *in verbis*:

Conforme o art. 516, e §§ 1º, 4º e 5º do RIR de 1999; art. 13 e § 1º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; arts. 1º, 25 e 26, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, a pessoa jurídica não obrigada ao lucro real, pode optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, opção esta definitiva em relação a todo o ano-calendário, e que será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto correspondente ao primeiro

período de apuração de cada ano-calendário, sendo que tais períodos são trimestrais.

Assim, não há como se realizar o lançamento de forma diversa daquela optada pelo contribuinte, conforme o disposto no art. 288 do RIR/99, que diz o seguinte:

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão

Assim, diante do exposto, rejeito o argumento.

Ressalto, apenas para fins de coerência, que a Recorrente foi excluída do Simples a partir do segundo semestre de 2007, tendo optado pela apuração dos tributos, a partir daí, pela sistemática do lucro presumido, permitindo a co-existência de dois regimes no mesmo ano-calendário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A imputação feita pela Autoridade Fiscal para a qualificação da multa de ofício é que a “*a empresa informava valores inferiores ao Fisco Federal e exclusivamente, com a finalidade de não pagar os tributos devidos, ficando caracterizado evidente intuito de fraude, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64*”.

Não entendo que este argumento seja suficiente para a aplicação da dobra prevista na lei nº 9.430/96.

Na verdade, quando a lei exige, para a qualificação da multa de ofício, a constatação do “evidente intuito de fraude”, demanda que seja comprovada a ação dolosa do contribuinte em fugir ao pagamento do tributo. Na verdade, se o contribuinte tivesse informado os valores corretos ao Fisco Federal, como pede a Autoridade Fiscal, sequer lançamento haveria, posto que a DCTF constitui confissão de dívida suficiente para inscrição do débito em dívida ativa.

Tenho, a princípio, entendimento de que a mera omissão de rendimento, não acompanhada de outras condutas gravosas que denotem o evidente intuito de fraude, deva ser apenada com a multa de 75%, somente vindo a ser qualificada quando identificada aquela situação específica.

É que a multa de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº. 9.430/96, já tem como pressuposto lógico a omissão de rendimento por parte do contribuinte que não o entrega à tributação. Em verdade, se não houvesse a referida omissão, não haveria a lavratura do auto de infração. A sua postura, nesta situação, é meramente omissiva – e não pró-ativa.

Situação diversa, no meu entendimento, é a daquele contribuinte que, dolosamente, pratica atos com o objetivo de fraudar a incidência do tributo, ou seja, que portase ativamente na ocultação da ocorrência do fato imponible. Nesta hipótese, quando o contribuinte agrega à sua omissão (pressuposto), uma ação dolosa para dissimular referida omissão, aí sim estaria o mesmo sujeito a qualificação da penalidade.

Tal divergência fica clara na contraposição do disposto nos art. 44, inciso I, da lei nº 9.430/96, com o disposto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.502/64, ambas com a redação dada pela lei nº 11.488/2007.

Dispõe, o art. 44 da lei nº 9.430/96, o seguinte:

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

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

(...)

§ 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.” (sem grifos no original).

Já os arts. 71 a 73 da lei nº 4.502/64, tomados como base da qualificação da multa pelo indigitado parágrafo primeiro, dispõe 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, 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 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 arts. 71 e 72.

Da contraposição da “falta de declaração ou declaração inexata” constante do inciso I do art. 44 da lei nº 9.430/96, com a “omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente”, o conhecimento do fato gerador, constante do art. 71 da lei nº 4.502/64, entendo que, para a segunda hipótese, a lei demanda a presença de dolo específico, mediante “ação ou omissão dolosa”, que deve ser especificamente provada na investigação administrativa, com fito à aplicação da multa majorada. Assim, a omissão desqualificada de uma ação tendente à dissimular referida omissão, deve ser enquadrada no disposto no art. 44, I, da lei n 9.430/96.

Referido entendimento vem corroborado por julgamentos deste 1º Conselho de Contribuintes, quando entende que “a mera omissão de rendimento não justifica o agravamento da multa, de 75% para 150%, haja vista que o primeiro percentual já é estabelecido para os casos em que o contribuinte não oferece rendimentos à tributação”

(aceitação da 6ª Câmara do 1º CC, relatora Conselheira Tháisa Jansen Pereira, no recurso nº 134.875, acórdão nº 106-13722).

Assim, “*deve ser afastada a qualificação da multa quando ausente a comprovação de fraude. Incabível a aplicação de penalidade por presunção de fraude, em face de mera omissão de rendimentos apurada no lançamento*” (aceitação unânime da 2ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, no recurso 143.280, acórdão 102-47397). Ainda, reforça este posicionamento a constatação de que “*a majoração da multa de ofício deve estar suficientemente justificada e comprovada nos autos, já que decorre de casos de evidente má-fé*” (aceitação da 6ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, no recurso 147842, acórdão 106-15545).

Diante do exposto, por não entender estar presente o dolo necessário para a caracterização do evidente intuito de fraude, voto por dar provimento ao recurso, nesse particular, e retirar a qualificação da multa de ofício, reduzindo a mesma para o percentual de 75%.

ENRIQUECIMENTO ILÍCITO DO ESTADO

No que toca à transcrição da obra do professor Celso Antônio Bandeira de Melo – O Princípio do Enriquecimento sem Causa em Direito Administrativo, ainda que sem as aspas e ressalvas como recomenda a boa técnica, concordo plenamente com o que foi dito pelo Eminentíssimo professor; mas afirmo que referida escrita não foi feita para este caso e a ele não se aplica.

Isso porque o pressuposto de toda a fala do nobre administrativista é a legalidade. No caso dos autos, como já dito, a Recorrente não refuta a ocorrência de omissão de receita e, conforme supra demonstrado, a legalidade exige que o lançamento seja realizado segundo o regime fiscal de apuração escolhido pelo contribuinte.

DISPOSITIVO

Pelo exposto, entendo deva ser dado parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reduzir a multa para o percentual de 75%, mantendo os demais termos da autuação.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator

Voto Vencedor

O presente voto vencedor refere-se exclusivamente à manutenção da multa de ofício qualificada.

No “Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal”, as autoridades autuantes apresentaram tabelas comparativas, mês a mês, das receitas declaradas pela contribuinte ao Fisco Estadual e ao Fisco Federal, aolongo dos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009.

A tabela a seguir consolida os dados levantados pelo Fisco, em bases anuais:

Ano-calendário	Receita declarada ao Fisco Estadual (A)	Receita declarada ao Fisco Federal (B)	Diferença (A – B)
2007	3.763.625,62	298.056,17	3.465.569,45
2008	3.793.455,77	335.633,12	3.457.822,65
2009	3.591.659,83	0,00	3.591.659,83
Total	11.148.741,22	633.689,29	10.515.051,93

Como facilmente se percebe, ao longo do triênio 2007-2009, a contribuinte declarou ao Fisco Federal **menos de 6% da receita bruta efetivamente auferida** (declarada ao Fisco Estadual).

Tendo em vista a omissão de **vultoso montante** de receita pelo sujeito passivo ao longo de **três anos-calendários subsequentes**, as autoridades fiscais consideraram evidenciada a intenção dolosa do sujeito passivo em não declarar o seu real faturamento, com o claro intuito de evitar o recolhimento de tributos federais. Por esta razão, a fiscalização qualificou a multa de ofício, aplicando o percentual de 150%, conforme previsto pelo art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Para maior clareza, transcrevo o seguinte trecho do “Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal” (grifado no original):

[...] verificamos que a empresa declarava valores inferiores ao Fisco Federal, tendo em vista o já citado Convênio de Cooperação Técnica firmado em 01/10/1998 entre a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretarora da Receita Estadual do Estado do Paraná (Instrução Normativa SRF nº 20/98).

Intimada a se manifestar sobre as divergências apuradas, a empresa não se manifestou.

A empresa possui Livros Registro de Apuração do ICMS devidamente escriturados, tendo informado ao Fisco Estadual valores compatíveis com os escriturados no referido livro.

Considerando o exposto, concluímos que a empresa informava valores inferiores ao Fisco Federal, única e exclusivamente com a finalidade de não pagar os tributos devidos, ficando caracterizado evidente intuito de fraude, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Assim sendo, a multa de ofício correspondente ao imposto decorrente da omissão de receitas operacionais, nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, será de 150%, conforme determina o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 c/c artigo 19 da Lei nº 9.317/96.

Analisando-se os fatos concretos, entendo que agiram corretamente as autoridades autuantes. Afinal, realmente estão presentes no caso dois fatores, que revelam o evidente intuito doloso por parte da contribuinte: a) vultoso montante de receita omitida (declarou menos de 6% da receita efetiva); b) reiteração da omissão de receitas (ao longo de três anos-calendário consecutivos).

Sobre o tema, existe abundante jurisprudência nesse Colegiado:

MULTA QUALIFICADA

A prática reiterada de omissão de receitas em valores vultosos em relação às receitas declaradas caracteriza o dolo de esconder do fisco o fato gerador. (Acórdão 1103-00.314, 09 de novembro de 2010, unânime).

COFINS - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL — SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE – O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que os 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 autuada 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 a infligência da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96. (Acórdão nº 202-14.693, de 15 de abril de 2003, unânime em relação a esta matéria).

SONEGAÇÃO FISCAL, DOLO CONDUTA REITERADA. MULTA QUALIFICADA,

A omissão de receita pela apresentação sistemática de declarações com receitas irrisórias, visando a assegurar tributação como microempresa, impedindo ou retardando o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, caracteriza fraude em sentido amplo, pela configuração do dolo específico de sonegação fiscal, (Acórdão 1802-00.643, 01 de setembro de 2010, unânime)

Processo nº 11634.720068/2011-30
Acórdão n.º **1401-00.743**

S1-C4T1
Fl. 10

Assim sendo, considero claramente evidenciado o dolo da contribuinte em omitir receitas em **montante vultoso** e de **forma reiterada**, com o claro intuito de evitar o recolhimento de tributos federais. Considero, pois, que deve ser mantida a exigência da multa qualificada, no percentual de 150%.

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos – Redator Designado