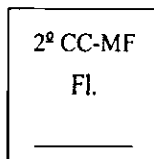
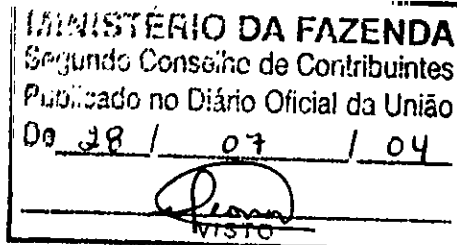




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13312.000226/2002-17
Recurso nº : 121.675
Acórdão nº : 203-08.958

Recorrente : SANTA HELENA COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA. - ME
Recorrida : DRJ em Fortaleza - CE

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. As nulidades no Processo Administrativo Fiscal estão previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, quais sejam, os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PROVAS. As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

ATIVIDADE VINCULADA. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. Rege o Processo Administrativo Fiscal o Princípio da Verdade Material, ao qual se deve subordinar a atividade administrativa.

ESCRITURAÇÃO FISCAL. PROVAS. De acordo com a Legislação, faz prova dos atos comerciais realizados a escrituração regular do comerciante.
Preliminar rejeitada.

COFINS. MULTA AGRAVADA. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. Nos casos de lançamento de ofício, cabível é a multa agravada, nos termos da Lei nº 9.430/96, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SANTA HELENA COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA. - ME.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I) em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa e do auto de infração por vício formal; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 2003


Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente


Valmar Fonseca de Menezes
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López, Luciana Pato Peçanha Martins e Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antônio Augusto Borges Torres.

Imp/cl/ovrs



Processo nº : 13312.000226/2002-17
Recurso nº : 121.675
Acórdão nº : 203-08.958

Recorrente : SANTA HELENA COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA. - ME

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

“Contra o sujeito passivo de que trata o presente processo foi lavrado auto de infração da **Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins**, fls. 09/22, no valor total de R\$1.335.165,91, incluindo encargos legais.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 10/13, foi apurada a seguinte infração:

1. Cofins – Diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago – Valores apurados conforme consta no Livro de Registro de Saída do contribuinte, cujas cópias das folhas estão anexas às fls. 69/166. O contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme termo de início de fiscalização e termos de intimação, fls. 24/26, deixou de apresentá-los. Ressalte-se que o contribuinte em 1996 auferiu receita bruta acumulada de R\$ 384.296,98, e optou pelo SIMPLES, em 1997, na condição de microempresa, infringindo a legislação tributária pertinente que estabelecia o limite máximo de receita bruta acumulada de R\$ 120.000,00, durante o ano anterior. Acrescente-se que, em 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001, a receita bruta acumulada da empresa foi de R\$1.989.976,06, R\$2.388.934,62, R\$3.076.610,68, R\$5.016.605,16 e R\$5.043.104,89, respectivamente. No entanto, apresentou declaração de microempresa - SIMPLES - nos exercícios de 1998, 1999, 2000 e 2001 em desacordo com a legislação que estabelece para o enquadramento no SIMPLES o limite máximo de receita bruta anual de R\$1.200.000,00.

Considerando que o contribuinte não preenchia os requisitos necessários para incluir-se no regime do SIMPLES na condição de microempresa, regime de tributação que manteve nos exercícios de 1998, 1999, 2000 e 2001, com evidente intuito de obter redução do tributo devido, benefício legal que não lhe alcançava, procedeu-se a qualificação da multa de lançamento de ofício, aplicando-se percentual de 150%, na forma da legislação vigente.

Enquadramento Legal: arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/91. art. 77, inciso III, do Decreto-lei nº 5.844/43; art. 149 da Lei nº 5.172/66; arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições, e com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições.



Processo nº : 13312.000226/2002-17
Recurso nº : 121.675
Acórdão nº : 203-08.958

Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência em 12/04/2002, fls. 09, apresentou o contribuinte impugnação em 10/05/2002, fls. 169/186, alegando, em síntese, que:

Da Tempestividade da Impugnação.

No presente caso, a impugnação encontra-se dentro do trintídio legal, já que o contribuinte tomou ciência da autuação, em 12 de abril de 2002. Assim, não sobejam maiores questionamentos quanto à tempestividade desta.

Do Lídimo Comportamento do Contribuinte.

- A empresa autuada não se enquadra no rol das empresas que trabalham com o ardil de lesar o fisco, seja o Federal ou Estadual. É imperioso assentar que em momento algum a defendente realizou qualquer comportamento tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou de suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

- No mesmo sentido, não praticou qualquer ato 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 tributo devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Por isto o presente Auto de Infração deve ser julgado totalmente improcedente, caso não venha a ser declarado absolutamente nulo.

- Em verdade, a açodada conclusão a que chegaram os autuantes, acerca da existência de diferença de imposto a pagar, como restará ao final sobejamente demonstrado, não corresponde ao que atestam os fatos.

Da Falta de Busca da Verdade Real: Existência de Substituição Tributária não Considerada na Autuação.

- O procedimento administrativo tributário, que corresponde à fiscalização fazendária sobre o contribuinte, é constituído por um conjunto concatenado de atos coordenados entre si, regulado por lei. Neste disciplinamento há imposição de vários deveres a serem observados pelo agente fiscal para que se possa falar em uma legítima e escorreita fiscalização. Alguns destes deveres possuem importância tal, que são concebidos como verdadeiros princípios do referido procedimento de fiscalização. Como exemplo de tais princípios podemos citar os princípios da legalidade objetiva, da oficialidade, da eficiência, da fundamentação da autuação, do dever de investigação e da verdade material.



Processo nº : 13312.000226/2002-17
Recurso nº : 121.675
Acórdão nº : 203-08.958

- Este último princípio (princípio da verdade material) possui relevância para a situação em tela. Seu contorno é bem definido por James Marins (entendimento transcrito às fls. 173).

- As faculdades fiscalizatórias da Administração Fazendária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve reproduzir fielmente a ocorrência do mundo fático. Isto está a impor ao agente fazendário responsável pelo procedimento de fiscalização a obrigação de despender todos os esforços necessários para atingir a realidade da situação sob investigação, evitando ao máximo a utilização de presunções e ficções.

- É preciso que se tenha em mente que a verdade material a qual tem o fiscal o dever de perseguir difere da chamada verdade formal, ou documental. Isto porque a lei confere ao fiscal poderes investigatórios amplos, não havendo razão alguma para se prestigiar meios de provas fictos e limitados. A contrapartida do poder do agente fiscal de entrar no estabelecimento do contribuinte e exigir toda sua documentação fiscal e contábil é exatamente o dever de somente imputar infração ou falta de recolhimento caso isto tenha ocorrido de fato, independentemente de qualquer requisito formal. A falta de formalidades da escrita do contribuinte somente pode levar à sanção por descumprimento de obrigação acessória, jamais à presunção de falta de recolhimento dos tributos.

- Diante do princípio do dever de busca da verdade material verifica-se que a imputação realizada no presente caso é fundada na mera presunção da ocorrência de ilícito, o que é vedado em nosso direito pátrio, pois o Poder Público tem o dever de provar as alegações que pendem sobre a autuada.

- A presunção do fato gerador do tributo há de ser corroborada com outros elementos de prova que indiquem, com precisão e clareza, a ocorrência do fato tributável. Se buscarmos a caracterização do fato gerador da Cofins, podemos ver que o mesmo está inserto na Lei Complementar nº 70/91, e vemos com muita facilidade que o presente caso não está configurado dentre aqueles, porque a Lei Complementar não cogita de presunção como meio de incidência da Cofins. Desta forma, tem o fiscal a obrigação de provar que o fato gerador ocorreu e o montante do tributo é aquele indicado no auto.

- Nesse sentido, a defesa transcreve às fls. 175 o entendimento do professor de direito tributário, José Eduardo Soares de Melo, na sua obra "Do Lançamento".

- No mesmo sentido, é determinante o posicionamento dos doutrinadores pátrios, uma vez que todos são uníssonos acerca de ser necessária a prova indiscutível para proceder ao lançamento tributário, não podendo o fisco se utilizar de mera presunção de ilícito para penalizar o contribuinte. Reforçando seus argumentos, a defesa cita às fls. 175/177 os entendimentos de Paulo Celso Bonilha e Suzy Gomes Hoffmann.



Processo nº : 13312.000226/2002-17
Recurso nº : 121.675
Acórdão nº : 203-08.958

- Em verdade, caso o respeitável Auditor tivesse agido com uma dose maior de prudência, a sua suspeita acerca de eventual prática de ilícito fiscal, ao invés de bastar para a lavratura do Auto de Infração, teria impulsionado-lhe a buscar meios eficazes de comprovar o acontecimento de tal fato.

- Ocorre que diante da informação do contribuinte de não estar encontrando seus livros contábeis - que ainda estão sendo procurados, havendo sério risco de haverem se perdido em recente reforma realizada no estabelecimento - o agente fazendário, em vez de operar uma minuciosa busca de outros meios de prova, limitou-se a utilizar os valores contidos no livro de saída do ICMS e aplicar a alíquota da contribuição.

- Além de configurar flagrante ofensa ao dever de busca da verdade material, a ilegitimidade de tal comportamento é denotado pelo fato de haver vários produtos comercializados pelo contribuinte submetido à substituição tributária com recolhimento antecipado de PIS e Cofins.

- Neste átimo, a autuada traz à colação às fls. 178 o ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Mello.

- Assim, se o Auditor supunha estar diante de um indício de recolhimento a menor de tributo, deveria sim ter deflagrado outros procedimentos de investigação, no sentido de corroborar o que se apresenta como mera suspeita (entendimento de Paulo de Barros Carvalho transcrito às fls. 179).

- Destarte, porque a autoridade deixou de proceder com as cautelas reclamadas pela sistemática de produção de provas, ao órgão responsável pelo controle de legalidade dos atos administrativos, no caso, o preclaro julgador singular, resta apenas declarar que a autuação *in examine* é improcedente.

Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada.

- Em que pese essa evidente falta de apuração dos indícios, o inclito agente fazendário responsável não se deteve em somente imputar um presumido saldo a pagar de tributos, mas também aplicou a multa agravada prevista pelo art. 44, II, da Lei nº 9.430/96. Aqui a ofensa às garantias do contribuinte é maior, pois presume o dolo do contribuinte necessário para o enquadramento nos tipos infracionais consubstanciados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

- E mais. Não fundamenta o agente autuante em quais das infrações da Lei nº 4.502/64 se subsume a suposta conduta o contribuinte, infirmando seu direito de ampla defesa quanto a esta infundada imputação.

- Portanto, percebemos que a aplicação da multa agravada prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não pode ser aplicada no caso em tela por dois motivos: a) não está demonstrado pelo agente fazendário o elemento dolo necessário para a existência de qualquer um dos três ilícitos descritos na Lei nº 4.502/64;



Processo nº : 13312.000226/2002-17
Recurso nº : 121.675
Acórdão nº : 203-08.958

b) não haver o fiscal fundamentado devidamente o **auto** conseqüentemente, enquadrado o contribuinte em um dos três ilícitos descritos na citada Lei nº 4.502/64, o que impede uma ampla defesa do contribuinte.

- Em relação ao constructo descrito em “a” é necessário que se repita à exaustão- os meros indícios carreados pelo agente do fisco para traduzir um pretense dolo são frágeis, uma vez que não traz informações convictas e seguras acerca de suposta má-fé. Em outras palavras, deixou o fiscal de demonstrar que houve dolo elementar essencial para caracterização dos ilícitos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Sobre a necessidade da comprovação de existência do dolo específico em matéria tributária, a autuada cita às fls. 180/181 a lição de Samuel Monteiro.

- No bojo da autuação fiscal podemos concluir perfeitamente que o agente fiscal tenta imputar ao contribuinte de boa-fé, uma conduta de má-fé, agravando a multa de ofício. Mais uma vez a autuada insurge-se contra este tipo de procedimento, uma vez que, como já dito, culpabilidade não se presume, se prova (entendimento de Zelmo Denari transcrito às fls. 181/182).

- Diante de todo o exposto, verifica-se que para configurar o dolo, e, por conseguinte, a existência de um dos ilícitos descritos no art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 não bastam simples indícios, é necessária verdadeira prova, produzida com acuidade, apta a demonstrar a indelével intenção de cometer um dos três ilícitos. Tal prova não foi apresentada pelo agente fazendário que sequer fundamentou demonstrando em qual tipo legal se enquadraria a conduta do autuado. Só por esta falta de demonstração cabal do dolo do contribuinte já bastaria para eivar a legitimidade de tal imputação. Neste sentido, a defesa transcreve às fls. 182/184 várias decisões do Conselho de Contribuintes.

- Com efeito, a fundamentação da imputação de qualquer infração (constructo descrito acima em “b”) é requisito imprescindível para a regularidade do auto de infração, pois somente por meio dela abrir-se-á oportunidade para a ampla defesa do contribuinte no âmbito do processo administrativo ora instaurado pela impugnação do auto de infração. Somente com a fundamentação, ou seja, a demonstração clara precisa de qual dispositivo legal se enquadra o comportamento atribuído ao contribuinte é que poderá este proceder a uma eficiente defesa.

- No caso em tela, repita-se, o enquadramento legal feito pelo fiscal em relação à aplicação de multa de 150% é feito somente em relação ao art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, que por sua vez dispõe que aplicação da multa ali revista pode se dar nas três situações previstas na Lei nº 4.502/64. Ora, diante de tal conduta do agente o contribuinte fica impossibilitado de saber, e, por conseguinte se defender, se está sendo penalizado com a multa agravada por conluio, sonegação ou fraude.



Processo nº : 13312.000226/2002-17
Recurso nº : 121.675
Acórdão nº : 203-08.958

- Diante disso, por não poder operar uma ampla defesa, já que o impugnante não pode precisar porque está sendo penalizado com a multa de 150%, é imperiosa a aplicação do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Do Pedido.

- Diante de todo o exposto, requer a impugnante, que se digne a Ilustre autoridade de decidir a presente impugnação para:

I - em sendo acolhida as legações de existência de vício formal, da maneira acima indicada, seja julgado nulo o auto de infração ora atacado;

II - em não sendo julgado nulo, requer de V.Sa. que seja declarada a total improcedência do Auto de Infração ora impugnado, por não ter ficado devidamente demonstrado qualquer infração por parte do contribuinte, de modo que fique afastada definitivamente a indevida cobrança dos valores ali consignados.”

adiante: A DRJ em Fortaleza - CE proferiu decisão, nos termos da ementa transcrita

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: COFINS - LANÇAMENTO COM BASE NOS VALORES ESCRITURADOS NO LIVRO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS.

É válido o lançamento da Cofins efetuado com base nos valores escriturados pela empresa no livro Registro de Saídas, mormente quando o contribuinte, regularmente intimado, não apresenta os demais livros e documentos obrigatórios de sua escrita contábil/fiscal.

BUSCA DA VERDADE MATERIAL.

Não tendo a defendente demonstrado que os valores escriturados no livro Registro de Saídas estão eivados de vícios e erros, não se justifica a produção de novas provas para se formar o convencimento sobre a procedência da exação.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: MULTA QUALIFICADA. VALORES DECLARADOS A MENOR DO QUE OS ESCRITURADOS NOS LIVROS FISCAIS.

O ato de o sujeito passivo informar na declaração de rendimentos apenas parte da receita bruta apurada durante vários períodos, recolhendo somente o valor do tributo correspondente à parcela confessada, configura-se em



Processo nº : 13312.000226/2002-17
Recurso nº : 121.675
Acórdão nº : 203-08.958

evidente intuito de fraude. O elemento subjetivo dessa conduta é o dolo genérico, que se apresenta como a vontade consciente e livre de omitir a informação, ou de prestá-la de forma adulterada. Além do dolo genérico, também se verifica o dolo específico, caracterizado pela vontade voltada à redução do tributo ou da contribuição devidos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DESCABIMENTO.

Nos casos de evidente intuito de fraude, a multa qualificada será de 150%, independentemente de qual das condutas infracionais previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 resultou o ato praticado pelo sujeito passivo. Infundado o argumento de cerceamento de direito de defesa apresentado nesse sentido.

Lançamento Procedente”.

Inconformada, a autuada recorre a este Conselho, alegando as seguintes razões:

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VÍCIO FORMAL:

- o julgador de primeira instância não indicou em qual dos artigos da Lei nº 4.502/64 se enquadra a conduta da recorrente, o que se constitui em um vício, não tendo sido informado à mesma até o presente momento que infração cometeu e por que está sendo punida;
- tal comportamento da autoridade pública fere o disposto na Constituição Federal, com relação à transparência e respeito à legalidade;
- o julgador somente considerou parcialmente os indícios de prova, para fins de análise dos produtos submetidos à substituição tributária, e que as cópias dos livros de saídas de mercadorias acostados pelo Auditor descrevem pormenorizadamente tais fatos;
- não ficou claro, nem no auto nem na decisão recorrida, qual o enquadramento e fundamentação legal que levou à aplicação da multa agravada, o que não se coaduna com o nosso ordenamento jurídico;
- não estão presentes os pressupostos fáticos para aplicação daquela penalidade;
- esta ausência de enquadramento legal, pela decisão recorrida, da conduta da contribuinte para aplicação da multa agravada se reveste em afronta ao direito à ampla defesa, previsto na Carta Magna, bem como ao princípio da legalidade, o que implica em nulidade da decisão recorrida, com base no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72; e



Processo nº : 13312.000226/2002-17

Recurso nº : 121.675

Acórdão nº : 203-08.958

- ao final da peça recursal, alega, também, nulidade do auto de infração, por suposto vício formal.

DO MÉRITO:

- a imputação da exigência no presente caso é fundada na mera presunção da ocorrência do ilícito, o que é vedado em nosso direito, verificando-se que a hipótese de presunção não está presente na Lei Complementar nº 70/91, não tendo comprovado as suas razões o agente fiscal; e
- diante da informação de que a contribuinte não está encontrando os seus livros contábeis – havendo sério risco de terem se perdido durante a reforma realizada em seu estabelecimento –, o agente fazendário limitou-se a utilizar os valores contidos nos livros de saída do ICMS, havendo vários produtos sujeitos à substituição tributária, o que torna ilegítimo aquele procedimento.

É o relatório.



Processo nº : 13312.000226/2002-17
Recurso nº : 121.675
Acórdão nº : 203-08.958

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
VALMAR FONSÊCA DE MENEZES

O recurso preenche as condições de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E OCORRÊNCIA DE VÍCIO FORMA.

A autuação foi procedida conforme as formalidades legais exigidas, com ênfase no cumprimento do disposto no Decreto nº 70.235/72 e alterações posteriores, diploma legal norteador do Processo Administrativo Fiscal. Do ponto de vista formal, pois, está revestido das condições de legalidade o presente processo.

Com relação ao alegado cerceamento do direito de defesa, não vislumbro a sua ocorrência, visto que de todos os atos processuais tomou ciência a recorrente, estando presente nos autos a capitulação legal das infrações, e tendo sido concedido à mesma os prazos legais para o exercício da sua defesa.

Assim, neste ponto, passemos a fazer rápidos comentários sobre a teoria das nulidades, inicialmente, reproduzindo o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Logo se vê que o presente caso não se enquadra em nenhum dos itens do artigo acima transcrito. Não há a incompetência de que tratam os itens I e II e não se pode falar em preterição do direito de defesa na fase de lançamento, como bem lembra Antonio da Silva Cabral, em sua obra Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva, 1993, página 524.

Somente como adendo, ressalte-se que a não apreciação de questões de inconstitucionalidades de Lei, por parte da autoridade administrativa, decorre de mandamento legal e constitucional, não sendo causa de cerceamento do direito de defesa.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade.

DO MÉRITO.

DA EXIGÊNCIA BASEADA SOMENTE EM PRESUNÇÃO E EM LIVROS FISCAIS.



Processo nº : 13312.000226/2002-17
Recurso nº : 121.675
Acórdão nº : 203-08.958

O lançamento preenche todas as formalidades legais, inclusive havendo a perfeita fundamentação nas normas vigentes, à fl. 10, na descrição dos fatos e enquadramento legal, parte integrante do próprio auto de infração.

Lembremos que um lançamento contábil ou fiscal não pode ser feito ao acaso. Todo lançamento acostado à contabilidade de uma instituição deve estar respaldado por documentação hábil. E, segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade, a documentação é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos usos e costumes.

Mais especificamente, de acordo com o preceituado no art. 2º do Decreto-Lei n.º 486, de 03 de março de 1969, a escrituração deve ser completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individualização e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens.

Conforme o art. 4º do DL n.º 486/1969, a documentação relativa aos atos negociais que os contribuintes praticarem ou em que intervierem, bem como os livros de escrituração obrigatória por legislação fiscal, e todos os demais papéis e documentos relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, devem ser conservados enquanto não estiverem prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

Importa vir à baila que, à Contribuição em apreço, aplicam-se as normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, de conformidade com o parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar n.º 70/1991.

Nesse passo, é importante lembrar que a legislação do imposto de renda permite distinguir a escrituração comercial e a escrituração simplificada, que se extremam em função do grau de complexidade dos registros inerentes a cada uma daquelas espécies de controle. Por isso, a escrituração é exigida tendo em vista a natureza jurídica das pessoas envolvidas nas transações, o tipo de atividade econômica exercida e a capacidade econômica dos respectivos contribuintes.

De modo geral, as pessoas jurídicas, inclusive as empresas individuais equiparadas, estão sempre obrigadas a manter escrituração. O que varia é a espécie de escrituração. Em alguns casos, é a comercial, em outros, é a escrituração simplificada.

Todavia, mesmo nas hipóteses em que há escrituração simplificada, é indispensável que os registros sejam feitos com regularidade e que estejam corroborados com documentos comprobatórios, segundo a natureza da atividade desenvolvida.

Tais exigências legais permitem à fiscalização o exame da contabilidade do contribuinte, a fim de que seja verificada a exatidão dos valores tributáveis. Para isso, a lei



Processo nº : 13312.000226/2002-17
Recurso nº : 121.675
Acórdão nº : 203-08.958

proscreeve o lançamento realizado de forma global, sem o apoio da escrituração pormenorizada, que os livros auxiliares podem oferecer.

Observa-se, pois, que a Fazenda Federal, durante o procedimento fiscalizatório, já opôs unilateralmente as suas pretensões ao contribuinte, através dos diversos termos e autos apresentados. Caberia, então, ao interessado demonstrar a erronia do lançamento executado pela Administração para que se desobrigasse, o que não logrou fazer.

Cumprê esclarecer, por fim, que o lançamento foi efetuado na devida forma da lei, inclusive no que se refere à capitulação legal, apuração da base tributável, cálculo da Contribuição devida, além da descrição dos fatos, como se infere do teor do respectivo auto de infração e que todo o trabalho de auditoria realizado foi efetuado com base nos documentos escriturados pela própria contribuinte.

Vê-se, finalmente, que não foram apresentadas razões de defesa que comprovassem o exato recolhimento da Contribuição; a insuficiência de recolhimento foi o objeto da autuação. Por conseguinte, fica caracterizada a infração descrita no Auto de Infração, ensejando o lançamento de ofício.

Por outro lado, ao afirmar, a recorrente, o fato de os autuantes terem apenas se baseado em presunção, a contribuinte apenas faz jogo de palavras tentando confundir o real entendimento do relatório fiscal. Os elementos pesquisados, fornecidos pela própria contribuinte, foram suficientes para a apuração do *quantum* devido, no caso, os seus livros fiscais, aduzidos aos autos pelos agentes fiscais. Contraditoriamente, a própria contribuinte afirma que os livros trazem pormenorizadamente os seus dados (fl. 244, 4º parágrafo).

Uma preocupação justa e no estrito cumprimento do dever, no objetivo maior de resguardar os interesses da Fazenda Pública, não pode, pois, ter o seu sentido desvirtuado para interpretações que objetivem desqualificar o trabalho realizado com base nos elementos fornecidos pela própria autuada, que se contradiz, dentro de uma mesma peça defensiva, utilizando argumentos – como premissas – que se transmutam dependendo da conclusão a que quer induzir o julgador.

DA NÃO CONSIDERAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Alega a defendente que há vários produtos comercializados pela mesma submetidos ao regime de substituição tributária, havendo recolhimento antecipado do PIS e da COFINS, deixando a autoridade de proceder com as cautelas reclamadas pela sistemática produção de provas.

Se entende a defesa que a verdade material não está contida nos documentos contábeis que forneceu à fiscalização, deveria trazer ao processo elementos probantes do contrário. A propósito, sobre a apresentação de provas no Processo Administrativo Fiscal, vale ressaltar o que a seguir expomos.



Processo nº : 13312.000226/2002-17
Recurso nº : 121.675
Acórdão nº : 203-08.958

Pode-se afirmar que é um direito da contribuinte apresentar as provas que julgar necessárias para reforçar seu ponto de vista. No entanto, o Decreto nº 70.235/72, com as alterações promovidas pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93, estabelece parâmetros a serem observados na apresentação dessas provas. Dentre eles destacam-se:

- *as provas devem ser apresentadas no momento da impugnação (artigo 16, III);*
- *admite-se a juntada de provas documentais até o momento da interposição do recurso voluntário (artigo 17);*
- *os pedidos de diligências ou perícias devem ser acompanhados dos motivos que as justifiquem, dos quesitos a serem respondidos e, no caso de perícia, dos dados referentes ao perito indicado pelo impugnante (artigo 16, IV); e*
- *considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos acima mencionados (artigo 16, § 1º).*

O procedimento ficou ainda mais rigoroso com o advento da Lei nº 9.532, de 10/12/97, resultante da conversão da MP nº 1.602/97, que estabeleceu as seguintes modificações na redação dos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72:

"Art.16 - (...)

§ 4º - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º - A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º - Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Art. 17 - Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."

Assim, a respeito desses parâmetros e com relação ao presente processo, pode-se afirmar que o presente voto considera as provas apresentadas pela contribuinte até o presente momento.



Processo nº : 13312.000226/2002-17
Recurso nº : 121.675
Acórdão nº : 203-08.958

Transcrevo, por oportuno, trecho da decisão recorrida sobre a motivação da aplicação da multa agravada:

“ (...)”

Analisando-se a descrição dos fatos e enquadramento legal, fls. 10, verifica-se que a fiscalização fundamentou a aplicação da multa da seguinte forma: *“considerando que o contribuinte não preenchia os requisitos necessários para incluir-se no regime do SIMPLES, na condição de Microempresa, conforme detalhadamente acima descrito, regime de tributação que manteve pelos exercícios de 1998, 1999, 2000 e 2001, com evidente intuito de obter redução do tributo devido, benefício legal que não lhe alcançava, procedeu-se a qualificação da multa de lançamento de ofício, no valor de 150%, na forma da legislação vigente”*.

Conforme se vê, segundo a fiscalização o fato que embasou a aplicação da multa qualificada foi a opção indevida pelo SIMPLES, com evidente intuito de obter redução de tributo. Como elementos de prova, foram anexadas cópias das declarações de rendimentos dos referidos exercícios, fls. 34/43, apresentadas pelo contribuinte no formulário do SIMPLES.

(...)”.

A Lei nº 9.430/96 estabeleceu a aplicação da multa agravada para os casos em que, em tese, se configurem crime, nos termos da Lei nº 4502/64:

“Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculas 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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

(...)”.

Resta-nos, pois, analisar se, no presente caso, tal é a hipótese ocorrida, o que justificar a aplicação da penalidade na forma como foi efetivada.

A Lei nº 4.502/64 dispõe que:



Processo nº : 13312.000226/2002-17
Recurso nº : 121.675
Acórdão nº : 203-08.958

“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.”

No entanto, o fato concreto apurado é que houve, de forma repetida, a declaração de valores que levam à apuração de montantes de tributos devidos ao Estado inferiores aos que realmente são devidos, o que implica em que a contribuinte suprimiu ou reduziu o montante devido, omitindo ou prestando declarações à Administração Tributária que não eram compatíveis com a verdade.

A alegação de que tais atos decorrem de interpretações divergentes não transforma a realidade dos fatos ocorridos, além do que, para a solução de divergências entre os contribuintes e a Administração Tributária, o ordenamento jurídico vigente estabelece formas próprias, que diferem, obviamente, do simples descumprimentos de normas impositivas. Poderia a contribuinte, tranqüilamente, recolher o tributo da forma que entendesse devido sem a menor possibilidade de constrangimento, se tivesse utilizado do instituto da Consulta, previsto no Processo Administrativo Fiscal, que inclusive lhe garantiria que, enquanto pendente de resultado a solução do conflito, nenhum procedimento de ofício seria instaurado contra a consulente relativamente à matéria consultada. Desta forma, estaria, no meu entender, agindo de boa-fé e dentro da mais estrita legalidade.

Ressalte-se, também, que a apresentação dos documentos à fiscalização ocorreu após a intimação fiscal, como admite a própria recorrente, o que implica em que não o foi de forma espontânea, mas sob forma da atividade de ofício do Fisco.

Por outro lado, a Lei 4502/64, ao se referir a “omissão”, não está se referindo especificamente ao conceito de omissão de receita presente no Regulamento do Imposto de Renda, para fins de apuração daquele tributo; o referido termo na Lei não se confunde com o presente no RIR, visto que, naquele texto legal, a “omissão” a que se refere tanto pode ser aquela do próprio Regulamento mencionado como pode ser acerca de faturamento, de receita ou de qualquer outro dado importante para apuração do montante tributável devido, que tenha sido omitido da Administração Tributária.

O procedimento adotada pela recorrente se deu à total revelia do Fisco, que, caso não o tivesse fiscalizado, poderia nunca tomar conhecimento da tributação indevida.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13312.000226/2002-17

Recurso nº : 121.675

Acórdão nº : 203-08.958

Correta a aplicação da multa gravada, pois, por se enquadrar, em tese, no que dispõe a Lei nº 4.502/64.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, de que seja negado provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 2003


VALMAR FONSECA DE MENEZES