



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

Processo nº 15983.000897/2010-11
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-001.991 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
CED DISTRIBUIÇÃO E REPRESENTAÇÃO LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

VÍCIO FORMAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Descabe a arguição de vício formal no procedimento fiscal quando os argumentos nesse sentido não encontram eco na realidade fática dos autos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006

OMISSÃO DE RECEITAS. VALORES INFORMADOS NO LIVRO DE ICMS.

Caracteriza-se como prova direta da omissão de receitas, não havendo que se falar em presunção, a divergência apurada pelo Fisco na comparação entre a receita declarada pelo sujeito passivo na DIPJ e o valor de suas receitas obtido em face das informações prestadas pela própria autuada à Fazenda Estadual.

MULTA NO PERCENTUAL DE 150%. SONEGAÇÃO. DOLO.

Justifica-se a aplicação da multa no percentual de 150% quando restar demonstrado que o contribuinte agiu de forma dolosa, com o propósito de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Recurso Voluntário Negado.

Recurso de Ofício Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do redator designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Leonardo Luis Pagano Gonçalves, que votaram por negar provimento. Ausente o Conselheiro Manoel Silva Gonzalez. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Redator do Voto Vencedor

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Demetrius Nichele Macei, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto e Leonardo Luís Pagano Gonçalves. Ausente o Conselheiro Manoel Silva Gonzalez.

Relatório

Trata-se de autos de infração do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins referentes ao ano-calendário de 2006 no montante de R\$ 7.185.007,94; incluindo multa de ofício nos percentuais de 75% e 150% e juros de mora calculados até 30/09/2010.

Foi apurado que o sujeito passivo omitiu valores de receita através do procedimento de indicar na conta contábil de receitas com vendas de mercadorias (3.01.01.01.1) valores inferiores àqueles registrados no Livro de Apuração do ICMS. O sujeito passivo foi intimado a esclarecer as diferenças apuradas e não se manifestou a respeito.

Para essa exigência, a autoridade lançadora imputou multa de 150% sob o argumento de que a fiscalizada omitiu receita de forma continuada e apresentou DIPJ com valores zerados o que caracterizaria a sonegação nos termos do art. 71, da Lei nº 4.502/64.

Também foi constatado que a interessada não informou em DIPJ e tampouco efetuou pagamento do IRPJ e da CSLL relativos ao 2º (R\$ 24.124,86) e 4º trimestres (R\$ 687.812,71) do ano-calendário de 2006, valores esses apurados com base na escrituração contábil e balancetes apresentados. Essa irregularidade foi imputada com multa de 75%.

Em impugnação, a interessada suscita a nulidade da autuação pela existência de vício formal no Termo de Constatação que ora menciona fatos ocorridos em 2009, ora cita o ano de 2010 sem precisão ou coerência, com cerceamento do direito de defesa.

Sustenta a ilegalidade da autuação por ter se baseado em presunção, tendo como base apenas diferenças entre valores constantes dos livros fiscais, sem apoio na documentação que o suporta. Solicita que seja levada em consideração a situação fática do administrado.

Por fim, reclama pela inexistência de crime contra a ordem tributária que justificasse a multa de 150%.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas –SP, prolatou o Acórdão 05-32.266 considerando a impugnação parcialmente procedente para excluir a qualificação da multa. No entendimento do Órgão julgador não haveria diferença de conduta entre as infrações apuradas que justificasse a diferença no percentual de multa.

Dessa decisão, foi interposto recurso de ofício.

Devidamente cientificada, a interessada recorre a esta Corte ratificando as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

RECURSO DE OFÍCIO.

O recurso de ofício trata exclusivamente da imputação da multa qualificada que foi exonerada pela decisão de primeira instância.

A autoridade lançadora justificou a imputação da exasperadora no seguintes termos:

“21. Diante dos fatos apontados neste Termo em que foi constatado que o contribuinte omitiu receita da atividade de forma continuada e declarado na DIPJ valores zerados, fica configurado sonegação, previsto no artigo 71 da Lei 4.502/64. Este fato faz com que sobre os valores dos tributos devidos relativos a receitas omitidas incida a multa de 150% (cento e cinquenta por cento), por previsão no artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96.” (negrejou-se)

No entendimento da decisão recorrida, tanto o lucro do 2º e 4º trimestres como a omissão de receita foram obtidos a partir de informações contidas nos livros de manutenção obrigatória e as duas irregularidades decorreram da mesma sistemática, qual seja, a prática reiterada de falta de declaração à RFB dos valores correspondentes.

Assim, a imputação da multa qualificada em apenas um dos casos fragilizaria o procedimento fiscal.

Na análise fática entendo que as duas situações não são semelhantes. Em relação ao lucro apurado nos dois trimestres e não oferecido à tributação, o valor contido na escrituração contábil e balancetes foi tido como correto, ou seja, a escrituração da pessoa jurídica apresentada ao Fisco Federal refletia a realidade.

Quanto à omissão de receitas, o valor indicado na contabilidade (conta contábil Receita de Vendas) e informado ao Fisco Federal era inferior àquele constante do Livro de Apuração do ICMS. Não há como se alegar simples e conveniente engano na prestação das informações quando se sabe que os valores lançados no Livro de ICMS permitem o aproveitamento de eventuais créditos gerados nas operações enquanto os dados disponibilizados ao Fisco Federal tratam exclusivamente de valores tributáveis.

Sendo assim, a princípio entenderia como correto o procedimento fiscal.

Entretanto, não foram as circunstâncias supra mencionadas que embasaram a Fiscalização. As razões principais da qualificação foram a omissão reiterada e a entrega zerada da DIPJ. Entendo que tais fatos poderiam sim, em tese, justificar a qualificação da multa mas no presente caso filio-me à decisão recorrida pela inexistência de uma razão expressa a

justificar a diferença de tratamento em relação às duas irregularidades, motivo pelo qual nego provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

A arguição de vício formal foi bem enfrentada pela decisão e impressiona que os argumentos de defesa tenham sido ora reiterados sob tese ao nível do absurdo. Ora, a menção aos anos de 2009 e 2010 descrevem os atos praticados no procedimento fiscal realizado durante esse período. Por outro lado, todas as requerimentos e intimações deixam claro que a ação fiscal envolve fatos ocorridos no ano-calendário de 2006. Simples assim.

Rejeita-se, portanto, a preliminar de nulidade o que envolve inclusive o argumento quanto ao cerceamento do direito de defesa, eis que a questão das datas supra mencionada, como bem afirmou a decisão recorrida, é de fácil entendimento para qualquer pessoa de inteligência mediana.

Quanto à suposta ilegalidade da autuação por mera presunção é argumento que não merece melhor sorte, pois não há que se falar em presunção no presente caso. O lançamento decorreu da apuração de omissão de receitas com base nos Livros e registros contábeis elaborados pela interessada. Num caso, tem-se o não oferecimento à tributação do lucro por ela apurado. No outro, constatou-se diferenças não esclarecidas (ainda que objeto de intimação específica e não respondida) entre valores informados no livro de apuração do ICMS e aqueles apropriados como receita na contabilidade. É caso de omissão direta e não há que falar em presunção.

Em relação à inexistência de crime contra a ordem tributária, é matéria abordada na análise do recurso de ofício.

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Leonardo de Andrade Couto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Em que pesem os valiosos argumentos do ilustre Conselheiro Relator, ousou discordar de seu voto no que diz respeito à desqualificação da multa de ofício.

Em relação às questões fáticas, sem dúvida estamos diante de duas infrações distintas, a saber:

- omissão de receita com vendas de mercadorias (item 18.1 do Termo de Verificação Fiscal), apurada mediante confronto entre Livro de Apuração do ICMS e escrituração contábil;

- resultados operacionais não declarados: valor correspondente ao lucro operacional escriturado, mas não declarado.

Salienta-se que em relação à DIPJ2007 o contribuinte a transmitiu “zerada”, ou seja, consignando a ausência de receitas, custos e despesas no período.

No entender do Relator, de fato as duas infrações são distintas e, em princípio, estaria justificada a exasperação da penalidade. Veja-se:

Na análise fática entendo que as duas situações não são semelhantes. Em relação ao lucro apurado nos dois trimestres e não oferecido à tributação, o valor contido na escrituração contábil e balancetes foi tido como correto, ou seja, a escrituração da pessoa jurídica apresentada ao Fisco Federal refletia a realidade.

Quanto à omissão de receitas, o valor indicado na contabilidade (conta contábil Receita de Vendas) e informado ao Fisco Federal era inferior àquele constante do Livro de Apuração do ICMS. Não há como se alegar simples e conveniente engano na prestação das informações quando se sabe que os valores lançados no Livro de ICMS permitem o aproveitamento de eventuais créditos gerados nas operações enquanto os dados disponibilizados ao Fisco Federal tratam exclusivamente de valores tributáveis.

Sendo assim, a princípio entenderia como correto o procedimento fiscal.

Contudo, corroborando o entendimento da decisão de primeira instância, concluiu o Ilustre Relator que as duas infrações teriam sido tratadas de forma idêntica, tendo sido apresentadas as mesmas razões para a qualificação da multa, quais sejam, a omissão reiterada de receitas e a entrega zerada da DIPJ:

Entretanto, não foram as circunstâncias supra mencionadas que embasaram a Fiscalização. As razões principais da qualificação foram a omissão reiterada e a entrega zerada da DIPJ. Entendo que tais fatos poderiam sim, em tese, justificar a qualificação

da multa mas no presente caso filio-me à decisão recorrida pela inexistência de uma razão expressa a justificar a diferença de tratamento em relação às duas irregularidades, motivo pelo qual nego provimento ao recurso de ofício.

Com o devido respeito, entendo que tal entendimento não deve prevalecer. Isso porque, ao contrário do que afirmado, a descrição do fato a respeito da multa qualificada não se aplica as duas infrações lançadas, mas tão somente à infração decorrente de omissão de receitas. A infração número 2, referente a resultados operacionais não declarados, deu ensejo à cominação de penalidade de 75%. Por oportuno, represento excertos do auto de infração:

**001 - OMISSÃO DE RECEITAS
RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS**

Omissão de Receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada conforme relatado em Termo de Constatação Fiscal anexo, que faz parte integrante deste auto de infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/03/2006	R\$ 1.080.728,60	150,00

002 - RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS

Valor correspondente ao lucro operacional escriturado, mas não declarado, conforme relatado em Termo de Constatação Fiscal anexo, que faz parte integrante deste auto de infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
30/06/2006	R\$ 24.124,86	75,00
31/12/2006	R\$ 687.812,71	75,00

Enquadramento Legal

MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO

Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007.

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº9.430/96.

Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007.

150,00% Art. 44, inciso II, da Lei nº9.430/96.

Fatos Geradores entre 30/06/2006 e 30/06/2006.

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº9.430/96 com a redação dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 303/06.

Logo, a análise quanto à correição, ou não, da qualificação da multa tem que ser realizada levando-se em consideração tão somente a infração referente à omissão de receitas.

Passo, então, à análise da qualificação da multa em relação a essa infração.

Conforme dito, em relação à omissão de receitas foi aplicada a multa de 150%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação vigente para o ano-calendário de 2006, cujos excertos de interesse transcreve-se a seguir:

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

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

II - 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.

[...]

Como visto, nos termos inc. II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, somente se admite a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem:

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.

Desse modo, a multa de 150% terá aplicação sempre que em procedimento fiscal constatar-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar

demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

No caso em tela, deve-se observar que a o contribuinte efetivamente agiu com dolo, declarando, reiteradamente, durante os meses de janeiro a dezembro de 2006, valores de receita bruta substancialmente inferiores ao montante auferido e escriturado em seu Livro de Apuração de ICMS.

Valho-me da tabela elaborada pela autoridade autuante no item 18.1 de seu Termo de Verificação Fiscal:

RESUMO POR MÊS DA RECEITA OMITIDA

jan/06	1.080.728,60	jul/06	327.489,80
fev/06	786.819,81	ago/06	232.874,59
mar/06	285.328,28	set/06	360.744,84
abr/06	624.340,17	out/06	549.190,96
mai/06	981.215,16	nov/06	628.074,45
jun/06	668.527,79	dez/06	216.716,36

Conforme se pode observar, não se trata de mera omissão de receita ou declaração inexata. Durante todo o período o Recorrente omitiu da RFB receitas efetivamente auferidas.

Ora, uma mera omissão de receita advém ou da aplicação de uma presunção legal, ou ainda de um mero erro. Nesse último caso, a declaração ou recolhimento a menor de tributo advém, por exemplo, da ausência de inclusão de algumas notas fiscais em seus livros fiscais, de erro de transcrição no valor declarado, ou qualquer ato-fato similar.

No caso dos autos, a meu ver, a autoridade fiscal logrou comprovar que o contribuinte efetivamente não cometeu mero equívoco, tanto que, em todos os meses, constam valores de receitas mais significativas em seu Livro de Apuração de ICMS. Ou seja, durante todos os meses do ano de 2006, o contribuinte apurou mensalmente o valor de sua receita bruta para fins de pagamento de ICMS. Em sentido diversamente oposto, o contribuinte, ao calcular mensalmente o valor de PIS e Cofins, e trimestralmente o de IRPJ e de CSLL devidos para fins de recolhimento, utilizou como base de cálculo valor consideravelmente inferior ao da receita bruta auferida para fins de apuração do ICMS. E veja-se que no ano seguinte, ao transmitir a DIPJ, o contribuinte confirmou sua atitude dolosa, ao preencher e informar à RFB valores zerados a título de receitas, despesas e custos durante o ano-calendário de 2006.

Ora, evidentemente não estamos a tratar de erro. O fato de o contribuinte emitir notas fiscais e escriturar seus livros de acordo com essas, não pode, por si só, afastar o caráter doloso de tentar impedir, em parte, o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fazendária. Entendo ocorrer exatamente o contrário, pois o contribuinte mostrou-se organizado e competente tanto para escriturar seus livros, como para apurar o ICMS. Portanto, concluo que não se trata de erro, mas sim de atitude dolosa por parte da

Recorrente ao omitir do conhecimento da RFB, de modo reiterado durante doze meses consecutivos, grande parte da receita bruta escriturada para fins de apuração do ICMS.

Em razão disso, entendo que a conduta levada a efeito pelo contribuinte, que restou impugnada pelo Fisco, teve como objetivo a redução dos encargos tributários devidos, utilizando-se da sonegação, que se caracteriza pela ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador. A conclusão pela prática do dolo, diante de tais elementos, é uma consequência lógica e inevitável.

Nesse cenário, considero suficiente a fundamentação da autoridade fiscal em relação à penalidade aplicada, uma vez que faz menção expressa à omissão de receita perpetrada de forma reiterada, conjugando-se tal conduta à entrega de DIPJ com informações zeradas.

Diante de tais fatos, entendo correta a aplicação da penalidade de 150%.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por dar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator